Rechtsnatur und Durchführung der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften nach neuem Reichssteuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur
Erlangung der rechtswissenschaftlichen
Doktorwürde
einer
Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Westfälischen Wilhelms-Universität
zu
Münster i. W.

vorgelegt von

Karl Rauße
Gerichtsreferendar
aus
Warendorf.

1926.

Rechtsnatur und Durchführung der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften nach neuem Reichssteuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der rechtswissenschaftlichen Doktorwürde

einer

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Westfälischen Wilhelms-Universität

zu

Münster i. W.

vorgelegt von

Karl Rauße
Gerichtsreferendar
aus
Warendorf.

1926.

Referent: Herr Professor Dr. Bühler.

Korreferent: Herr Professor Dr. Lukas.

Seinem lieben Oheim

Oberlandesgerichtsrat Wilhelm Rochol

in

Hamm i. Westf.

verehrungsvoll gewidmet.

Der Verfasser.

Inhalts-Übersicht.

Rechtsnatur und Durchführung der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften nach neuem Reichssteuerrecht.

2. Teil.

Die Durchführung der steuerlichen Ansprüche gegen die Gebietskörperschaften in Gesetzgebung und Rechtssprechung im einzelnen. — Behandlung einzelner für diese Frage besonders beachtenswerter Rechtsinstitute.

3. Teil.

Die Notwendigkeit der Annahme der Rechtsfähigkeit der staatlichen Verwaltungszweige zur Erklärung der Erscheinung der „Identität von Steuergläubiger und Steuerschuldner".

Verzeichnis der benutzten Literatur.

A. Lehrbücher, Kommentare und Abhandlungen.

Ball-Dresel, Reichssteuergesetze, 3 Bände 1924.

Bühler, Ottmar, System der subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz durch die Verwaltungsgerichte, 1914.

Bühler, Ottmar, Die Zuständigkeit der Zivilgerichte gegenüber der Verwaltung im württembergischem Recht und ihre Entwicklung seit Anfang des 19. Jahrhunderts. Stuttgart 1911.

Becker, Enno, Reichabgabenordnung, 4. Auflage, Berlin 1925.

Bernatzik, Kritische Studien über den Begriff der juristischen Person und über die juristische Persönlichkeit der Behörden insbesondere.

Cattien, Steuerstrafrecht 1925.

Codex juris canonici, Herder 1918.

Düringer-Hachenberg, Handelsgesetzbuch. Band 1 1908.

Ehrenberg, Handbuch des gesamten Handelsrechts, Band 1.

Enneccerus-Kipp-Wolff, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Band 1, 1 Einleitung allgemeiner Teil, 18/21. Auflage, Marburg 1923.

Evers, Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz, Berlin 1923.

„ Die Besteuerung der Betriebe und Verwaltungen in Steuer und Wirtschaft 1926, S. 219 ff.

Falkmann, Die Zwangsvollstreckung, Berlin 1914, 2. Auflage.

Feiner, Fritz, Kommentar zum schweizerischen Bundesstaatsrecht.

„ Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Tübingen 1912.

Friedberg, Handbuch des katholischen und evangelischen Kirchenrechts, 6. Auflage, Leipzig 1909.

Friedrichs, Verwaltungsrechtspflege, Berlin 3. Band 1921.

Giese, Begriff und Recht des Reichsfiskus, Diss. Greifswald 1900.

Gierke, Genossenschaftsrecht, Band 3, Berlin 1881.

Groß, Karl-Schüller, Heinr., Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts, Wien 1922.

Hatschek, Deutsches und preußisches Staatsrecht, Berlin 1923.

„ Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts, Leipzig-Erlangen 1922.

Hatschek, Die rechtliche Stellung des Fiskus im BGB. im Verw. Arch. Band 7, S. 424 ff.

Hatschek, Der Fiskus, in Stengel-Fleischmanns Wörterbuch des deutschen Staats- und Verwaltungsrecht, Band 1, S. 803/7.

Hänel, Deutsches Staatsrecht, Leipzig 1892.

„ Studien zum deutschen Staatsrecht, Band 1 1873, Band 2 1880/88.

Heinrich, H., Handbuch des Steuerstrafrechts 1923.

Hellwig, Anspruch und Klagrecht, Jena 1900.
Henzel, Albert, Steuerrecht, Berlin 1924.
Jellinek, Georg, System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2. Auflage, Tübingen 1905.
Jellinek, Georg, Allgemeine Staatslehre, 3. A. Bln. 1922.
Juliusberger, Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren 1925.
Krüger-Mommsen, corpus juris civilis, Berlin 1920.
Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre, Tübingen 1923.
Kohler, Die offene Handelsgesellschaft als juristische Person, Zeitschrift f. d. gesamte Hand. Recht, Band 74, S. 457 ff. und Arch. f. bürg. Recht, Band 40, S. 229.
Laband, Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, Band 1, 5. A. 1911,
Lelewer, Steuerstrafrecht 1925.
Löning, Edgar, Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrecht, Leipzig 1884.
„ Rechtskraftwirkung gerichtlicher Urteile. Verw. Arch. Band 7, S. 12.
Mayer, Otto, Das deutsche Verwaltungsrecht, Band 1, 3. A. 1924, Band 2, 2. A. 1917.
Mayer, Otto, Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft.
„ Arch. f. öffentl. Recht, Band 21, S. 1 ff.
„ Theorie des französischen Verwaltungsrechts, 1888.
Meyer, Georg-Anschütz, Lehrbuch des deutschen Staatsrechts, 6. A. Leipzig 1905.
Meyer, Georg, Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts, 2. A. Leipzig, 1894.
Mirbt, Hermann, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, 1926.
Mitteis, Römisches Privatrecht, Leipzig Band 1 1908.
Mrozek, Reichsabgabenordnung, 3. A. Köln 1924.
Müller, Otto, Die Begriffe der Verwaltungsrechtspflege und des Verwaltungsstreitverfahrens, 1895.
Oppenhoff, Die Gesetze über die Ressortverhältnisse zwischen den Gerichten und Verwaltungsbehörden in Preußen, Berlin 1919, 7. A.
Popitz, Parteibegriff im Verwaltungsstreitverfahren, Diss. 1907.
„ Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 1919. Berlin 1921, I. Halbbd. 2. A.
Preuß, Hugo, Das städtische Amtsrecht in Preußen, Berlin 1902.
„ Ueber Organpersönlichkeit, in Schmollers Jahrb. Jahrg. 26, 2. Heft S. 103/142.
Preuß, Hugo, Stellvertretung und Organschaft, eine Replik, in Iher. Jahrb. Bd. 44, 2. Folge.
Preuß, Hugo, Gemeinde, Staat und Reich als Gebietskörperschaften 1879.
Richter Otto, Der Reichsfiskus 1908, Abhandlung aus dem Staats-, Verwaltungs- und Völkerrecht Bd. VI, Heft 3.
Richter Otto, Archiv für öffentliches Recht Bd. 35.
Roscher, System der Finanzwissenschaft, 1886, 2. A.
Seydel, Das Deutsche Reich als Privatrechtssubjekt in der Zeilschr. f. Gesetzgebung u. Rechtssp. von Behrend u. Dahn, Bd. 7 S. 226.

Schultzenstein, Parteien, Parteifähigkeit u. s. w. Verw. Arch. Bd. 12, S. 129, Bd. 15, S. 475.
v. Seydel, Bayrisches Staatsrecht, Bd. 4, 1886.
Sägmüller, Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. A. 1913.
Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. I. Berlin 1926.
Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, allgem. Teil 7./8. Aufl. 1912.
Sohm, Rud., Kirchenrecht 2. Bd. 1923.
Sydow-Busch-Krantz, Die Zivilprozeßordnung für das Deutsche Reich 16. Aufl. 1920.
Tezner, Theorie der deutschen Verwaltungsrechtspflege Verw. Arch. Bd. 8 S. 220, S. 475 ff.; Bd. 9 S. 159, 515 f.
v. Tuhr, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts Bd. 1. Leipzig 1910.
Savigny, v., System des römischen Rechts, 1840/8.
Umpfenbach, Lehrbuch der Finanzwirtschaft, 1859.
Vagerow, Pandekten, Lehrbuch der . . . 1863.
Waldecker, Zwangsvollstreck. geg. Kommunalverb. i. Preußen Bd. 1918
Walcker, Die Frage der Steuerfreiheit des Reichseinkommens, Zeitschr. f. Gesetzgeb. und Prax. 2. Jahrg. Berlin 1876 S. 121 ff.
Wagner, Lehrbuch der Finanzwissenschaft 2. Teil.
Zorn, Phil., Kritische Studien zur Verwaltungsgerichtsbarkeit, Verw. Arch. Bd. II. S. 74 ff.

B. Entscheidungen, Sammlungen u. s. w.

Allgemeine Gerichtsordnung für die preuß. Staaten vom 6. Juli 1793.
Entscheidungen des Preußischen Obertribunals, Bd. 20 S. 19 ff.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, Bd. 2, S. 393; Bd. 21 S. 57. Bd. 54, S. 202.
Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, Bd. 39 S. 81, Bd. 50, S. 94 ff. Bd. 5 S. 86, B. 23.
Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, sämtliche Bände.
Finanzarchiv, herausgegeben von Georg Schanz, sämtliche Bände.
Gruchots Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts, Bd. 42.
Steuer und Wirtschaft, sämtliche Bände.
Zeitschrift für den deutschen Zivilprozeß. Bd. 39.
Reichsgesetzblatt.
Preußische Gesetzsammlung.
Preußisches Justizministerialblatt, Jahrg. 1881.
Drucksachen des Deutschen Reichstags 1874/75, Nr. 22; 890/91 Nr. 341; 1910/11, Nr. 310, Nr. 591; 1918, Nr. 1769; 1919 Nr. 1782; 1920/22, Nr. 2862 Nr. 3728, Nr. 3730; 1925 Nr. 796, 798, 801, 1230, 1236, 1259, 1265.
Srenographische Verhandlungsberichte des Deutschen Reichstags 1874/75 S. 143 ff.; S. 266 ff.; 1892 S. 4180 ff.; 1896 S. 1091 ff.; 1916 S. 1402 ff.; 1918 S. 6047 ff.; 1919/20 S. 4100 ff.; 1925 S. 1463 ff.; 1527 ff.; 1557 ff. 3695 ff., 3959 ff.
Drucksachen des Preußischen Landtags 1885, Nr. 13.

§ 1. Vorbemerkung.

Die Steuergesetze der heutigen Zeit sind im Gegensatz zu denen der Vorkriegszeit nicht mehr geneigt, die Gebietskörperschaften in gleichem Maße wie früher steuerfrei zu lassen. Die Reichsfinanzreformen der letzten Jahre, insbesondere die von 1925 haben das Privileg der Steuerfreiheit, das den Gebietskörperschaften bezgl. vieler Steuerarten zustand, mehr und mehr beseitigt. Wir finden in den neuen Steuergesetzen nicht nur die Erscheinung, daß die einzelnen Gebietskörperschaften gegeneinander Steueransprüche haben, sondern auch, daß die einzelnen Verwaltungszweige ein- und derselben Gebietskörperschaft wegen Steueransprüche vor Gericht um das Recht kämpfen.

Die Frage der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften soll diese Arbeit behandeln. In der Einleitung soll die geschichtliche Entwicklung der Steuerpflicht der Gebietskörperschaften von 1871 bis zur Reichfinanzreform von 1925 dargestellt werden.

Im ersten Teil soll die grundsätzliche Lösung der Frage der Besteuerung der Gebietskörperschaften durch die Reichsfinanzreform von 1925 behandelt werden. — Im zweiten Teil soll die Durchführung der steuerlichen Ansprüche gegen die Gebietskörperschaften in Gesetzgebung und Rechtsprechung im einzelnen an der Hand verschiedener für diese Frage besonders beachtenswerter Rechtsinstitute dargestellt werden. — Im dritten Teil soll die Notwendigkeit der Annahme der Rechtsfähigkeit der staatlichen Verwaltungszweige zur Erklärung der im Steuerrecht immer häufiger werdenden Erscheinung der „Identität von Steuergläubiger und Steuerschuldner" auf historischer, dogmatischer und rechtsvergleichender Grundlage nachzuweisen versucht werden.

Einleitung.

Geschichtliche Entwicklung der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften von 1871 bis zur Reichsfinanzreform von 1925.[1]

§ 2. Die Gebietskörperschaften gleichzeitig als Träger des Besteuerungsrechts und Gegenstand der Steuerpflicht.

1. Gliedstaaten.

1) Die Personalsteuern. Von den Einkommensteuergesetzen der Gliedstaaten erklären nur wenige sämtliche juristischen Personen für steuerpflichtig. Von diesen führt ein Teil[2]) den Fiskus ausdrücklich als steuerbefreit an,

---

[1]) Da hier lediglich die geschichtliche Entwicklung dargestellt werden soll, so sind auch Gesetze angeführt, die nach dem Kriege aufgehoben sind.

[2]) Bayr. Eink. St. Ges. v. 17. 8. 1918, (abgedr. F. A. 36. 118 f.) Art. 4 Ziff. 1, sächs. Eink. St. Ges. vom 24. 7. 1900 (F. A. 20, S. 258 f.) § 6 Ziff. 2.

während der andere[1]) nichts von dem Fiskus erwähnt.[2]) Daß diese letzte Gruppe von Gesetzen den Staat einer Steuerpflicht unterwerfen will, dürfte als ausgeschlossen anzusehen sein. Man hielt nämlich die Aufnahme des Staates unter die befreiten Personen für gänzlich überflüssig, weil man glaubte, die Steuerbehörde des Staates würden nicht auf den Gedanken kommen, diesen selbst zu besteuern. Als später die Bestrebungen, die eine Steuerpflicht des Staates auch im Hinblick auf die Staatssteuer verlangten, sich verdichteten, stellte man die Steuerfreiheit des Staates in den Gesetzen ausdrücklich klar, um jeden Zweifel auszuschließen. So finden wir, daß das bayrische allgemeine Einkommengesetz vom 14. 8. 1910 keine Befreiungsvorschriften zugunsten des Staates enthielt, während das Gesetz vom 17. 8 1918 im Art. 4 Ziff. 1 eine solche aufweist.

Diese Erscheinung, daß ein Teil[3]) der Steuergesetze den Fiskus ausdrücklich als steuerbefreit aufzählt, während der andere[4]) für diese keine besonderen Bestimmungen trifft, finden wir in der Erbschaftssteuergesetzgebung.

Daraus, daß sich keine Befreiungsvorschrift zugunsten des Staates in diesen Steuergesetzen findet, kann nun freilich noch nicht auf die Steuerpflicht der staatlichen Anstalten und Betriebe geschlossen werden. Man sah die Steuerfreiheit des Staates als selbstverständlich an. So nahm man in Elsaß-Lothringen in das Erbschaftssteuergesetz eine Befreiungsvorschrift zugunsten des Staates, welche der Entwurf vorgesehen hatte, deshalb nicht auf, „weil die Steuerfreiheit des Landesfiskus, der die Person des Gläubigers und Schuldners in sich vereinige, sich von selbst verstände".[5])

Als nicht so selbstverständlich wie die Steuerfreiheit des Staates von Personalsteuern sah man die Freiheit des Staates von Realsteuern an. Die Gesetze, die diese Steuern regeln, sehen die Steuerfreiheit des Staates und seiner Anstalten zumeist de lege ferenda nicht als selbstverständlich an und legen daher die Steuerfreiheit des Staates, der herrschenden Meinung, die einer Besteuerung des Staates durch den Staat abhold ist, folgend ausdrücklich fest.[6]) Nur

---

[1]) Bayr. Eink. St. Ges. v. 14. 8. 1910. (F. A. 29—341 f.) (aufgehoben), Würtemb. Eink. St. Ges. vom 8. 8. 1903 (F. A. 21—115 f.).

[2]) Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891 (G. S. S. 175) unterwirft von vornherein nur einen abgeschlossnen Kreis von juristischen Personen.

[3]) Preuß. Erbsch. St. G. vom 24. 5. 1891 (G. S. S. 78) in Art. Befreiungen und die späteren Novellen. Württemb. Erbsch. St. Ges. v. 11. 11. 1899 (F. A. 18—741 f.)

[4]) Bayr. Erbsch. St. Ges. vom 11. 11. 1899. (F. A. 18—741 f.).

[5]) Materialien zum Erbsch. St. Ges. vom 17. 6. 1900 (F. A. 18 - 811 f.).

[6]) z. B. Bayr. Haus St. G. vom 14. 8. 1918 (F. A. 36—151 f.) § 2, 1, Z. 2 aufgehoben, d. Haus- St. Ges. vom 27. 7. 1921 (F. A. 39—320), würtemb. Grund-, Gebäude- und Gewerbe-St. Ges. vom 28. 4. 1873/8. 8. 1903 (F. A. 21—158 f.) Art. 2 Ziff. 2, preuß. Gew. St. G. vom 24. 6. 1891 (Ges. Samml. S. 205) (§ 3 Z. 1 (aufgehoben), bayr. Gew. St. Ges. vom 17. 8. 1918 (F. A. 26—159) Art. 1 Ziff. 1, bayr. Kap. Renten-St. Ges. vom 17. 8. 1918. (F. A. 36—167) Art. 4 Abs. 1 Ziff. 1 (außer Kraft getreten durch reichsges.

das Kapitalsteuergesetz (vom 8. 8. 1913[1]) von Württemberg sieht die Steuerfreiheit des Staates, wie sich aus dem Gesetze deutlich ergibt, als selbstverständlich an.

2. Das Reich.

1. Die Zeit bis zur Reichsfinanzreform von 1919.

In den Gesetzen des Reichs bis zur Reichsfinanzreform von 1919, die von wenigen Ausnahmen[2]) abgesehen zur Gruppe der Verbrauchs-[3]) und Verkehrssteuergesetze gehörten,[4]) finden wir subjektive Befreiungsvorschriften zugunsten der Gebietskörperschaften kaum. Es erklärt sich dies daraus, daß wegen der Verschiedenheit von Steuerschuldner und Steuerträger bei diesen Steuern der Vorteil der Steuerbefreiung nicht den genannten Körperschaften zugute gekommen wäre.

2. Die Zeit von der Reichsfinanzreform 1919/1920 bis zu derjenigen von 1925.

Während es bis zur Reichsfinanzreform von 1919/1920 selbstverständlich war, daß die einzelnen Körperschaften, insbesondere die Staaten ihre eigenen Betriebe und Anstalten steuerfrei ließen, und es die Regel[5]) war, daß sie auch diejenigen der andern öffentlichen Körperschaften einer Steuerpflicht nicht unterwarfen, brach sich mit dieser Reform die Auffassung Bahn, daß die Steuerfreiheit der Gebietskörperschaften durchaus nicht selbstverständlich sei. Die Frage der Steuerfreiheit der Gebietskörperschaften wurde heiß umstritten. Wenn die Gesetze dieses Zeitabschnittes[6]) in der Befreiung der Gebietskörperschaften von der Steuerpflicht sehr weit gehen, so liegt dies in den politischen Verhältnissen, die in der fraglichen Zeit bestanden, begründet. Man hält offenbar nicht mehr fest an dem Satze, daß das Reich, soweit direkte Steuern in Frage stünden, wegen der Identität von Steuergläubiger- und Steuerschuldnerschaft steuerfrei sein müßte. Es ist dies die Fortsetzung der Entwicklung, die schon vor dem Kriege zu beobachten war. War in den ersten Jahrzehnten nach der Reichsgründung die These „Verwaltungsstellen ein- und derselben öffentlichen Körperschaft könnten nicht Steuergläubiger und

---

Regelung). preuß. Stempel St. G. vom 31. 7. 1895 (F. A. 1895) (§ 5 b nebst Novellen. Sächs. Urkundenstempelges. i. d. Red. vom 10. 6. 1898 (F. A. 15—914).

[1]) F. A. 21—1472.

[2]) Von der Aufzählung im einzelnen soll abgesehen werden, da diese zum größten Teil bereits wieder aufgehobenen Gesetze leicht erreichbar sind.

[3]) Verbrauchs-St. G. aus der Zeit vor 1919 nicht mehr in Kraft. Z. St. d. Ges. v. 9. Juli 1923 mit Aend. Ges. in Kraft.

[4]) Reichsstempelges. vom 3. 7. 1913 (RGBl. S. 639 und d. Ges. zur Aenderung des Reichsstempelges. vom 26. 7. 1918 (RGBl. S. 799).

[5]) Wohl regelmäßige Ausnahme ist die Besteuerung der Staats-Betriebe, -Gebäude und -Grundstücke, soweit diese nicht öffentlichen Zwecken dienen durch die Gemeinden und Gemeindeverbände.

[6]) Von der Aufzählung im einzelnen soll abgesehen werden, da diese zum größten Teil bereits wieder aufgehobenen Gesetze leicht erreichbar sind.

Steuerschuldner zugleich sein" fast allgemein anerkannt, und enthielten die einzelnen Steuergesetze infolge dieser Ansicht keine Befreiungsvorschriften, so wurde diese Auffassung allmählich erschüttert, und wir finden, daß bereits vor dem Kriege die Einzelstaaten bei der Neufassung der Gesetze ausdrücklich Steuerbefreiungsvorschriften aufnehmen, die sich in den älteren Gesetzen nicht fanden. Zur Zeit der Reichsfinanzreform von 1919/1920 ist die Auffassung, daß die einzelnen Reichsstellen der Reichssteuerbehörde Steuern schulden können, so allgemein, daß fast sämtliche Gesetze die Befreiung ausdrücklich statuieren. Der Reichsfinanzhof erkennt diesen Satz an.[1])

§ 3. Das Besteuerungsrecht des Reichs gegen die Gliedstaaten und das der Gliedstaaten gegen das Reich.

1. Das Besteuerungsrecht des Reichs gegen die Gliedstaaten.

Die Frage, ob das Reich die Gliedstaaten zu Steuern heranziehen durfte,[2]) ist nie praktisch geworden, dürfte aber zu bejahen gewesen sein. Denn nach der Verfassung vom 16. 4. 1871 Art. 70 Abs. 1 S 2 waren die Gliedstaaten zur Aufbringung der für die Zwecke des Reichs erforderlichen Mittel verpflichtet. Dies geschah in der Form von Matrikularbeiträgen, deren Höhe das Reich ohne Mitwirkung der Länder festsetzte. War sonach das Reich befugt, die Gliedstaaten einseitig ohne deren Zustimmung zur Tragung seiner Lasten heranzuziehen, so mußte es gleichgültig erscheinen, ob die Länder dazu in Form von Matrikularbeiträgen oder Steuern beitrugen.

2. Das Besteuerungsrecht der Gliedstaaten gegen das Reich.

Die Reichsverfassung von 1870[3]) hat keine Bestimmung darüber getroffen, ob und inwieweit in Deutschland die einzelnen Staaten die Einkommensquellen, den Grundbesitz und die Unternehmungen des Reichs zu Steuern sollten heranziehen können. In Auslegung des

---

[1]) Bd. 3 S 311, Bd. 4 S. 92 und 330. Diese letzte Entscheidung inhaltlich wiedergegeben § 13. Ferner die bei Becker RAO § 79 Anm. 13 zitierten Entscheidungen.

[2]) Die Zulässigkeit ist keineswegs selbstverständlich, vergl. z. B. über die Besteuerungsrechte des Bundes gegen die Gliedstaaten das amerikanische Recht, Hatschek Staatsrecht Bd. 2 § 56, 2, 4.

[3]) Das gleiche gilt von der Weimarer Reichsverfassung. Anders z. B. die Schweiz, deren Bundesgesetz über die politischen und polizeilichen Garantien vom 23. 12. 1851 in Art. 7 bestimmt, „daß die Bundeskasse und alle unter der Verwaltung des Bundes stehenden Fonds und Liegenschaften, Anstalten und Materialien, welche unmittelbar zu Bundeszwecken bestimmt sind, von den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden befreit seien"; vergl. darüber Fleiner Schweiz. Bundesstaatsrecht § 70 1 und § 52 3.

§ 2 Abs. 2 des Reichseigentumsgesetzes vom 25. 5. 1873[1]) verfochten die Staatsrechtslehrer,[2]) wenn auch aus verschiedenen Gründen die Zulässigkeit der Besteuerung des Reichs durch die Giedstaaten.

Die Reichsregierung vertrat jedoch die Ansicht[3]) daß „das Reich, welches die Gesamtheit der Bundesstaaten zur politischen Einheit zusammen fasse, vermöge dieser staatsrechtlichen Stellung nicht ohne seinen Willen durch die Gesetzgebung eines Bundesstaates verpflichtet werden könnte". Im Jahre 1874 legte sie, um einer Heranziehung das Reichs zu Gemeindesteuern vorzubeugen, dem Reichstag einen nicht zur Verabschiedung gelangten Gesetzentwurf über die Besteuerung des Reichseinkommens vor, dessen einziger Paragraph lautete:

> „Das Reich darf zu den auf das Einkommen gelegten Abgaben (Einkommensteuer) nicht herangezogen werden. Vorstehende Bestimmung findet auch auf Abgaben Anwendung, welche für die Vergangenheit beansprucht werden.[4])[5])

Erst das Reichseigentumsgesetz vom 11. 4. 1911 untersagte in § 2 die Heranziehung des Reichs zu Staatssteuern schlechthin.[6]) Diese Bestimmung änderte an dem bisherigen Rechtszustand nichts, setzte diesen vielmehr lediglich außer Zweifel.

§ 4. Die Besteuerungsrechte der Gemeinden und Gemeindeverbände gegen die Gliedstaaten und das Reich.

1. Die Besteuerungsrechte gegen die Gliedstaaten.

Alle Befugnisse, die den Gemeinden und Gemeindeverbänden zustehen, haben diese nicht zu eigenem Rechte, sondern sie leiten diese von den Einzelstaaten ab, so auch das Besteuerungrecht. Die Frage, ob die Gemeinden, wenn ihnen das Besteuerungsrecht ohne nähere Umgrenzung gewährt ist, auch den Staat zu Steuern heranziehen können, ist ohne praktische Bedeutung gewesen, da der Umfang der Steuerpflicht in fast allen Einzelstaaten gesetzlich festgelegt ist, und

---

[1]) Diese Bestimmung lautet: „Hinsichtlich der Befreiung von Steuern und sonstigen dinglichen Lasten sind die im Eigentum des Reiches befindlichen Gegenstände den im Eigentum der einzelnen Staaten befindlichen gleichartigen Gegenständen gleichgestellt".

[2]) Seydel. Das deutsche Reich als Privatrechtssubjekt Bd. 7 S. 236 und Laband Staatsrecht Bd. 4 § 114, 4, 3 einerseits sowie Georg Mayer, Staatsrecht § 268, Hänel Staatsrecht Bd. 1 § 60 Z. 2 und 3 20/21. Hatschek Staatsrecht Bd. 2 § 56 2, 4 und Richter, Der Reichsfiskus, S. 28/29 andererseits.

[3]) Drucksachen des Reichstags 1874/75 Nr. 22.

[4]) Drucksachen des Reichstags 1874/75 Nr. 22.

[5]) Vergleiche hierzu § 5.

[6]) Freilich mit einer Ausnahme, die eine Folge des Nichtanschlusses der süddeutschen Staaten an die norddeutsche Brausteuergemeinschaft war, und durch den im Jahre 1919 erfolgten Eintritt der süddeutschen Staaten in diese überholt ist.

zwar meist in den sogenannten Kommunalabgaben- oder Gemeindesteuergesetzen. Fast alle Staaten räumen den Gemeinden das Recht, den Staatsfiskus zu besteuern, ein. In den einzelnen Kommunalabgaben- oder Gemeindesteuer- oder Gemeindebesteuerungsgesetzen finden wir keine allgemeine Klausel, die den Staat schlechthin von der Steuer freistellt, vielmehr ist der Staat durchweg steuerpflichtig. Befreit ist der Staat jedoch stets hinsichtlich der dem öffentlichen oder Gemeingebrauch dienenden Grundstücke von der Einkommen-, Grund- u. Gebäudesteuer.[1]) So unterwirft z. B. das preußische Kommunalabgabengesetz vom 14. 7. 1893[2]) in §§ 33/34 den Staatsfiskus bezgl. seines Einkommens aus den von ihm betriebenen Eisenbahnen, Bergbau- und sonstigen gewerblichen Unternehmungen, seiner Domänen und Forsten der Steuerpflicht. Dabei gilt jeder steuerpflichtige Grundstückskomplex und jede steuerpflichtige Unternehmung des Staatsfiskus als selbständige Person (§ 33 Abs. 3 Satz 1).

2. Die Besteuerungsrechte gegen das Reich.

Seit Bestehen des deutschen Reiches ist in Übereinstimmung mit der in der Literatur des Staatsrechts herrschenden Meinung von den Gemeinden der Standpunkt vertreten, daß das Reich ebenso wie der Staat kommunalsteuerpflichtig sei. Das Reich hat jedoch stets Widerspruch dagegen erhoben, daß seine Rechtsverhältnisse nach den Steuergesetzen der Einzelstaaten beurteilt würden und besonders, daß im Streitfalle deren Gerichte zur Entscheidung berufen seien. Um bereits versuchten Heranziehungen des Reichs zu Gemeindelasten vorzubeugen, brachte die Reichsregierung den bereits angeführten[3]) Gesetzentwurf vom 29. 10. 1874 über die Besteuerung des Reichseinkommens ein. Die Mehrheit des Reichstags teilte jedoch nicht den Standpunkt der Reichsregierung. So führte der Abg. Gumbrecht aus, was für den Staat richtig sei, dürfte nicht auf die Gemeinden ausgedehnt werden, für diese gelte ein anderes Steuerprinzip, nämlich der Grundsatz von Leistung und Gegenleistung. Der Abg. von Stumm wies darauf hin, daß die (Gemeinde) Reichsbetriebe nicht günstiger gestellt werden dürften, wie die mit ihnen konkurrierenden Privatbetriebe. Gegen die Steuerfreiheit des Reichs von kommunalen Abgaben hat sich auch die Wissenschaft ausgesprochen, so u. a. Walcker.[4])

Da für die Entscheidung von Streitigkeiten über die Steuerpflicht auf Grund der Kommunalabgabengesetze in Verbindung mit den Gemeindestatuten in den deutschen Gliedstaaten durchweg die Verwaltungs-

---

[1]) [Ähnliche Gedanken finden wir in den übrigen Gesetzen] vergl. u. a. Bayr. Umlage Ges. vom 17. 8. 1918 (F. A. 36. S. 94 ff.) Art. 2—5, Sächs. Gemeinde St. G. vom 11. 7. 1919 (F. A. 31—757) § 10 Abs. 3 § 49 a. d. württemb. Ges. betr. die Besteuer. Rechte der Gemeinden und Amtskörperschaften vom 8. 8. 1903 (F. A. 21 S. 219 ff.) Art. 3—4 und Ges. v. 22, 6. 1900, (F. A. 18—319 ff.) betr. d. Besteuer. d. staatl. Salinen- und Hüttenwerke durch die Gemeinden und Amtskörperschaften.

[2]) Preuß. Gesetz-Sammlung. 152.

[3]) S. 13.

[4]) Walcker, Die Steuerfreiheit des Reichs S. 121 ff.

gerichte der Länder zuständig sind, so konnte es nicht ausbleiben, daß auch Streitigkeiten zwischen den Gemeinden und dem Reiche an diese Gerichtshöfe zur Entscheidung gelangten. Mit Ausnahme des Württembergischen Obersten Verwaltungsgerichtshofes haben diese sämtlich zugunsten des Reichs entschieden.

Das Preußische Oberverwaltungsgericht erklärte in einer Entscheidung vom 8. 6. 1901[1]) die Heranziehung des Reichs zu direkten Gemeindesteuern für unzulässig, „da der Besteuerung des Reichs, dessen Souveränität überall da entgegenstände, wo die Abgabepflicht auf einer persönlichen Subjektion unter die gedachte Steuerpflicht beruhe.“ Ebenso entschied das Sächs. Oberverwaltungsgericht.[2]) Der Württembergische Oberste Verwaltungsgerichtshof dagegen führte in dem Urteil vom 22. 9. 1909 aus, solange die Reichsgesetzgebung nicht gesprochen habe, beständen irgendwelche staatsrechtliche Bedenken gegen die Heranziehung des Reichs zu Kommunalsteuern nicht. Die Souveränität des Reichs stehe dem nicht entgegen. Denn sonst müßte auch die Heranziehung des Reichs zu indirekten Steuer unstatthaft sein. Er bejahte das Recht der Gemeinde zur Besteuerung des Reichs. Diese Entscheidung machte ein Eingreifen der Reichsgesetzgebung nötig. Es wurde daher das Reichsbesteuerungsgesetz vom 11. 4. 1911 erlassen, dessen § 3, der wie der Berichterstatter des Reichstagsausschusses betonte, den wesentlichen Teil, das eigentliche Rückgrat der Vorlage bildete, bestimmte, „daß das Reich lediglich, und zwar nur in demselben Umfange wie der einzelne Bundesstaat zu Realsteuern vom Grundbesitz und zu direktem, auf den Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten gelegten Steuern herangezogen werden dürfe.“ Um den Gemeinden, in denen sich Reichsbetriebe mit einer größeren Arbeiterzahl befanden, gerecht zu werden, führte man als Ersatz für die fehlende Einkommen- und Gewerbesteuerpflicht das System der Reichszuschüsse ein,[3]) durch die ein Ersatz für die mangelnde Gemeinde-Einkommen- und Gewerbesteuerpflicht des Reichs geschaffen werden sollte.[4]) Man ging davon aus, daß, je größer die Zahl der im Reichsbetrieb beschäftigten Arbeiter sei, die zu den Gemeindelasten garnicht oder nur wenig beitrügen, die Steuerlast für die übrigen Einwohner umso mehr stiege, wobei man sich eine geringe Zahl wenig steuerkräftiger Personen gefallen lassen müßte, da es diese an jedem Orte gäbe. Zuschüsse leistet das Reich den Gemeinden zu den Posten, die insbesondere durch die großen in einem Gemeindebezirk angesiedelten Arbeitermassen verursacht werden. Von der sich ergebenen Summe sind die von den in Reichsbetrieben beschäftigten Personen entrichteten Steuerbeträge abzuziehen. Von

---

[1]) Bd. 39 S. 91 vergl. Urteil vom 14. 10. 1904. Diese und die nachnachfolgend angeführten Entscheidungen des Sächs. OVG und württemb. Ob. Verw. Ger. Hofs finden sich abgedruckt in den Drucksachen des Reichstags 1910/11 Nr. 591.

[2]) 19. 5. 1907.

[3]) Vergl. § 5 des Reichsbesteuerungsgesetzes.

[4]) Drucksachen des Reichst. 1910/11 Nr. 310. 14.

der sich so ergebenden Summe, trägt das Reich 30, 50, 70 bezw. 90 v. H., je nachdem ob die Arbeiter mehr als 10, 20, 40 oder 60 v. H. der in der Gemeinde wohnhaften Bevölkerung ausmachen. Nach einer dem Entwurf als Anlage beigefügten Aufstellung würden in Preußen 32 Gemeinden insgesamt 302 121 Mk., in Oldenburg 6 Gemeinden 97 630 Mk., in Sachsen eine Gemeinde 212 Mk. insgesamt 398 964 Mk. erhalten haben.[1])

Es sind also den Strömungen in der öffentlichen Meinung, die eine Gleichstellung von öffentlichen und privaten Betrieben hinsichtlich der steuerlichen Pflichten anstrebten, weitgehende Zugeständnisse gemacht, wenngleich man sich noch scheute, die Betriebe des Reichs in der gleichen Weise wie die Privatbetriebe der Steuerpflicht zu unterwerfen. Man kann diese Bestimmung als den Vorläufer der weitgehenden Gleichstellung von öffentlichen und privaten Betrieben, welche die Reichsfinanzreform von 1925 brachte, ansehen.

1. Teil.

Die Grundsätzliche Lösung der Frage der Besteuerung der Gebietskörperschaften durch die Reichsfinanzreform von 1925.

§ 5. Die Reichsfinanzreform von 1925.

1. Einleitung.

Die Reichsfinanzreform von 1925 hat fast den ganzen auf die gegenseitigen Besteuerungsrechte der Gebietskörperschaften gegeneinander bezgl. Fragenkomplexe in dem Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und Gemeinden geregelt.[2]) Freilich verweist dieses Gesetz in § 3 bezgl. wichtiger Fragen auf das Körperschafts- u. Vermögenssteuergesetz. Diese Bestimmungen sind nach ihrem Inhalt freilich mehr dem Reichsgesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte als den zuletzt genannten Gesetzen zuzurechnen und sind daher im Reichstage auch mit diesem Gesetz verhandelt.

Nach der Begründung zu dem Gesetzentwurf über die gegenseitigen Besteuerungsrechte beabsichtigte die Reichsregiergung „die Voraussetzungen einer gleichmäßigen steuerlichen Behandlung des Reichs, der Länder und Gemeinden im Reichs- und Landessteuerrecht zu schaffen und damit die Einheit des Steuersystems in wichtiger Hinsicht zu wahren".[3])

---

[1]) Zugrundegelegt ist der Stand des Jahres 1907 bezw. der des 1. Jan. 1908 — Drucksachen des Reichstags 1910/11 Nr. 310. Stenogr. Berichte des Reichstags 1910/11 Nr. 591, S. 2933.

[2]) Nicht die Besteuerungsrechte der Gliedstaaten gegen die Gemeinden und der Gemeinden gegen die Gliedstaaten, dies ist nach wie vor Sache der Gliedstaaten.

[3]) Drucksachen des Reichstags 1925 Nr. 801.

„Dies sei erforderlich," so wird ausgeführt, „weil die öffentliche Gewalt, auch wenn sie auf verschiedene Reichs-, Landes- und Gemeindebehörden verteilt sei, eine organische Einheit darstelle, die eine einheitliche steuerliche Behandlung erfordere. Es sei nicht angängig, daß das Reich die Möglichkeit habe, die Länder und Gemeinden zu besteuern, während den Ländern die Besteuerung des Reichs durch dessen Gesetze verwehrt sei."[1])

2. Die gesetzlichen Bestimmungen.

Wohl wenige Bestimmungen in den Steuergesetzen der Reichsfinanzreform von 1925 sind so umstritten gewesen wie die auf die gegenseitigen Besteuerungsrechte der Gebietskörperschaften bezüglichen.[2])

Zutreffend faßte der Staatssekretär Popitz[3]) die zur vorliegenden Frage vertretenen Ansichten dahin zusammen, daß die sozialistische Partei die Befreiung aller öffentlichen Betriebe auch der Versorgungsbetriebe und derjenigen mit rein gewerblichem Charakter von jeder, insbesondere auch der Körperschaftssteuer verlange, daß die Rechtsparteien und die Demokraten verlangten, daß alle öffentlichen Betriebe und Unternehmungen nicht nur die rein gewerblichen, sondern auch die Versorgungsbetriebe steuerpflichtig sein sollten. Zwischen diesen extremen Ansichten meinte er, vermittele der Vorschlag der Regierung, die öffentlichen Betriebe mit rein gewerblichem Charakter der Körperschaftssteuerpflicht zu unterwerfen, die Versorgungsbetriebe dagegen davon freizulassen.

Was die hier fraglichen Bestimmungen der Reichsfinanzreform anlangt, so wurden sie ohne erhebliche Aenderung des Entwurfs Gesetz.

Das Gesetz betr. die gegenseitigen Besteuernngsrechte des Reichs der Länder und Gemeinden bestimmt, daß Reich, Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) körperschafts- und vermögenssteuerpflichtig nach Maßgabe des Körperschafts- und Vermögenssteuergesetzes sind. Nach § 3 Ziff. 3 und Abs. 2 des Körperschaftssteuergesetzes sind steuerpflichtig Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentl. Rechts und öffentl. Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, es sei denn, daß die Betriebe und Verwaltungen nach Maßgabe des § 7 dienen:

a) der Ausübung der öffentlichen Gewalt,
b) lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist (Versorgungsbetriebe)
c) gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken
d) kirchlichen Zwecken.

Diesen Betrieben und Verwaltungen stehen die Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen, gleich.

---

[1]) a. a. O.
[2]) vergl. Drucksachen des Reichstags 1925 Nr. 1259, 1230, 1236, 1469; Stenogr. Berichte 1925 S. 1542, 1560, 3700.
[3]) Stenogr. Ber. des Reichstags 1925 S. 4017.

Als Versorgungsbetriebe gelten nach § 7 des Gesetzes solche Betriebe und Verwaltungen, denen die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas oder Elektrizität obliegt, oder die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetriebe dienen. Nach § 9 Ziff. 1 — 4 sind von der Körperschaftssteuer befreit:

1) die deutsche Reichspost, die Monopolverwaltungen des Reichs, die staatlichen Lotterieunternehmungen und die deutsche Reichsbahngesellschaft;
2) die Reichsbank, die Rentenbank, die deutsche Golddiskontbank und die Bank für deutsche Industrieobligationen;
3) Staatsbanken, die ihrer Bestimmung nach in der Hauptsache Geschäften staatswirtschaftlicher und allgemeinwirtschaftlicher Art dienen;
4) die öffentlichen oder dem öffentlichen Verkehr der dienenden Spakassen, die sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken.

Nach § 4 des Vermögenssteuergesetzes sind die im § 9 Ziff. 2, 3 und 4 genannten Unternehmungen sowie diejenigen, deren Erträge ausschließlich den Gebietskörperschaften zufließen, sofern es sich nicht um Kreditunternehmungen handel, steuerfrei. Nach § 4 des Reichsgesetzes betr. die gegenseitigen Besteuerungsrechte können die Länder und Gemeinden das Reich zu ihren Grundsteuern heranziehen, sofern es sich nicht um Grundstücke handelt die zu einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch bestimmt sind, nicht jedoch, soweit diese Wohnzwecken dienen.

Die Länder und Gemeinden können zu ihren Gewerbesteuern nur die körperschaftssteuerpflichtigen Betriebe des Reichs heranziehen. (§ 5 a. a. O).

Das Reich kann die Länder und Gemeinden und diese können das Reich zu Verkehrssteuern nur insoweit heranziehen, als die Behörden mit den Handlungen, die den Anlaß zur Besteuerung bilden, nicht eine ihnen anvertraute öffentliche Gewalt ausüben. Die einzelnen Gebietskörperschaften können die anderen jedoch in keinem weiteren Umpfange zu Steuern heranziehen, als sie sich selbst der Steuerpflicht unterwerfen.

Entsprechendes gilt von den Verbrauchssteuern (a. a. O. § 7). In § 8 ff. verpflichtet das Gesetz die Reichsbetriebe, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen und daher steuerfrei sind, in ähnlicher Weise wie das Reichsbesteuerungsrecht von 1911 zur Zahlung von Zuschüssen an die Wohngemeinden. Der Satz ist nur ein wenig erhöht. Es erhalten die Gemeinden den Mindestsatz, wenn die Zahl der Betriebsangehörigen mit Familie weniger als 20 v. H. ausmacht, den nächsthöheren wenn sie mehr als 20, aber weniger als 40 v. H. ausmacht und so fort. Die Zuschüsse werden geleistet zu den Ausgaben der Wohngemeinden für allgemeine Verwaltungszwecke, für Schulwesen, Wohlfahrtspflege, Wohn- und Straßenbau.

§ 6. Die Reichsfinanzreform von 1925.

Fortsetzung. — Stellungnahme.

Das Reichsgesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte in Verbindung mit dem Körperschafts- und Vermögenssteuergesetz hat ein weit größeres Gebiet als das Reichsbesteuerungsgesetz von 1911, welches es in § 14 aufhebt, geregelt. Dieses Gesetz regelt nur die Fragen der Besteuerung des Reichs durch die Länder und Gemeinden, die Gesetze der Reichsfinanzreform von 1925 aber regeln auch die Besteuerungsrechte der Länder und Gemeinden gegenüber dem Reiche. Diese beiden Fragenkomplexe, Besteuerung der Länder und Gemeinden durch das Reich und des Reichs durch die Länder und Gemeinden, hängen zwar zusammen, jedoch besteht ein tiefgreifender Unterschied in der Art der Bindung dieser Körperschaften. Die Länder und Gemeinden sind an dieses Gesetz gebunden. Wenn ein Land ein mit diesen Gesetzen in Widerspruch stehendes Gesetz erlassen würde, würde dieses eben unwirksam sein, und es wäre von den Steuergerichten nicht zu beachten. Denn es gilt in unserem Staatsrecht nicht der Satz „Landesrecht bricht Reichsrecht“, sondern „Reichsrecht bricht Landesrecht“. Würde dagegen das Reich ein zu diesen Gesetzen in Widerspruch stehendes Gesetz erlassen, so würde der Satz Platz greifen: „lex posterior derogat legi priori“.

Während die Länder in den Steuergesetzen, die sie später erlassen, das Reich nicht in stärkerem Maße zu Steuern heranziehen können, als diese angeführten Gesetze der Reichsfinanzreform es zulassen, kann das Reich die Länder und Gemeinden also in einem Umfange heranziehen, der in sein Ermessen gestellt bleibt. Freilich haben die Länder die Möglichkeit, bei dem Erlaß eines solchen Gesetzes in etwa ihren Willen im Reichsrat zur Geltung zu bringen.

Wenngleich das Reich auch nicht so wie die Länder und Gemeinden an die Steuergesetze gebunden ist, so dürfte es doch im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung der öffentlichen Betriebe beim Erlaß einzelner Steuergesetze von den hier sanktionierten Grundsätzen nicht ohne besonderen Grund abweichen. Insofern haben die Gesetze ihre Bedeutung, trotzdem das Reich nicht so wie die Länder daran gebunden sind. Nicht geregelt sind die Fragen, inwieweit die Betriebe der Länder und Gemeinden landes- und gemeindesteuerpflichtig sind. Ohne Zweifel wäre eine solche Regelung zu wünschen gewesen. Die fraglichen Bestimmungen der Reichsfinanzreformgesetze bezwecken nämlich, die Bevorzugung öffentlicher Betriebe vor den privaten Betrieben zu verhüten. Wenn es den Ländern in ihr Ermessen gestellt bleibt, ob sie z. B. auch ihre eigenen Betriebe in der gleichen Weise wie die des Reichs einer Gewerbesteuer unterwerfen wollen oder nicht, so sind sie imstande, diese vor den Privatbetrieben, aber auch vor denen des Reichs zu bevorzugen und so diese im Konkurrenzkampf zu schädigen.

Ob eine vollständige Regelung der Frage durch die Reichsgesetzgebung, welche Betriebe und Unternehmungen der Länder und Gemeinden

steuerpflichtig sein sollen und welche nicht zulässig ist, mag zweifelhaft sein. Immerhin dürfte gemäß Art. 11 der Reichsverfassung die Bestimmung, die auch im Reichsgesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte in den §§ 6 und 7 bezgl. der Verkehrs- und Verbrauchssteuern getroffen ist, statthaft sein, daß nämlich die Länder und Gemeinden die Betriebe und Unternehmungen des Reichs nicht schlechter wie ihre eigenen stellen dürfen. Diese Bestimmung würde nämlich nur einen Grundsatz über die Zulässigkeit (wenigstens im weiteren Sinne) von Landesabgaben sein.

Die Besteuerung würde nicht nur die Vermeidung von Schädigungen von Einnahmen des Reichs bezwecken, sondern auch wichtige Gesellschaftsinteressen wahren. Der tiefere Grund, aus dem heraus die grundsätzliche Steuerpflicht der Betriebe und Unternehmungen der öffentlichen Körperschaften gesetzlich bestimmt ist, ist nämlich, diese durch Ersparung der infolge der Zeitverhältnisse recht erheblichen Steuern vor den Privatbetrieben im Konkurrenzkampfe nicht einen solchen Vorsprung zu geben, der eine allmähliche Ueberführung der Privatbetriebe in die öffenliche Hand zur notwendigen Folge haben würde und damit die Ablösung der freien Wirtschaft durch die gebundene, die Ablösung der bürgerlichen Gesellschaftsordnung durch die sozialistische zur Folge haben würde.

Das die Steuergesetze diesen Zweck haben, ist ohne Frage von den Vertretern der Parteien klar erkannt. Daraus erklärt sich auch deren eingehende Stellungnahme zu den diesbezgl. Entwürfen, Anträgen u. s. w. insbesondere der scharfe Kampf zwischen den Vertretern der bürgerlichen und der sozialistischen Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung.

§ 7. Die Subjekte der Steuerzahlungpflicht, insbesondere die Frage der Rechtsfähigkeit des Betriebes.

1. Einleitung.

Nicht die Entstehungsgründe des Steuerschuldverhältnisses bei den Gebietskörperschaften sollen im Folgenden behandelt werden — diese Frage bietet nichts besonderes — sondern die Frage, ob die Reichssteuergesetze den Gesamtverband oder das einzelne Verwaltungsressort als steuerpflichtig und damit steuerlich rechtsfähig ansehen. Die Reichsabgabenordnung enthält über diese Frage nichts.[1])

2. Ausdehnung der selbständigen Steuerpflicht über den Kreis der juristischen Personen hinaus.

1.) Gesetzgebung. — Von den einzelnen Steuergesetzen erklären seit der Reichsfinanzreform von 1919 viele außer den sogenannten juristischen Personen eine Reihe von Gebilden, darunter solche, die

---

[1]) Becker, Enno, RAO, 4. Aufl. § 79, A. 9: „Wer steuerlich rechtfähig ist, läßt sich nicht durch eine allgemein gültige Formel sagen, sondern die Antwort auf diese Frage muß aus den einzelnen Steuergesetzen entnommen werden, so auch Mrozek, RAO § 79 Anm. 2.

man sonst als fiskalische Stationen bezeichnet, für steuerpflichtig.[1]) Einen gewissen Abschluß in dieser Entwicklung dürfte das Körperschaftssteuergesetz vom 10. 8. 1925 gebracht haben, welches bestimmt, daß die „Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts“ nicht etwa, daß die „Körperschaften des öffentlichen Rechts hinsichtlich der Betriebe und Verwaltungen u. s. f.“ steuerpflichtig sind.[2])

2. Wissenschaft und Rechtsprechung. Während die angeführten Gesetze nur für die einzelnen Steuerarten festlegen, wer als steuerpflichtig — und damit als steuerlich rechtsfähig — anzusehen ist, ist in all den Fällen, wo die Steuerschuldnerschaft sich an die Ausübung der steuerpflichtigen Tätigkeit knüpft, die Ausmittelung des Steuerpflichtigen der Wissenschaft und Rechtsprechung überlassen.[3]) Diese nehmen übereinstimmend an, daß auch hier der Kreis der steuerrechtsfähigen Personen nicht auf die sogenannten juristischen Personen begrenzt, sondern ebenso wie in den angeführten Gesetzen weiter zu ziehen sei.[4]) So sagt Popitz in seinem Kommentar[5]) von der Umsatzsteuer, und er dürfte damit die Auffassung von Wissenschaft und Rechtsprechung getroffen haben:[6]) „Es sei davon auszugehen, daß lediglich der subjektive Ausgangspunkt der Umsätze zu bestimmen sei und die Umsatzsteuerpflicht nicht daran scheitern könne, daß eine vollgültige Rechtspersönlichkeit fehle oder nicht feststellbar sei. Es handele sich um ein Gesetz, das wirtschaftliche Batätigungen umfasse, und daher würde die Steuerpflicht auf dasjenige Gebilde zu beziehen sein, daß nach den Anschauungen der Wirtschaft als der Bewirker der Tätigkeit gelte“. In verschiedenen Urteilen sagt der Reichsfinanzhof insbesondere in Bezug auf die Befreiungsvorschriften des § 3 Kap.

---

[1]) vergl. ferner auch von den aufgehobenen Gesetzen u. a. die folgenden, für die Entwicklung beachtlich gebliebenen Bestimmungen des Körp. St. Ges. vom 2. 5. 22 § 1 Z. 2, das Verm. St. Ges. v. 8. 4. 22 § 2 Ziff. 4, Erbsch. St. Ges. vom 7. 8. 22 § 8 1. 3, Reichsnotopfergeſ. vom 31. 12. 19 § 2 Z. 6 Kap. Ertr. St. G. vom 29. 3. 1920 § 3 Ziff. 2 b.

[2]) Evers, die Besteuerung der Betriebe und Verwaltungen, Steuer und Wirtschaft, 5. Jahrg. S. 219 ff. weist zutreffend darauf hin, daß die Betriebe und Verwaltungen mit steuerrechlicher Selbständigkeit ausgestattet sind, während sie für das sonstige öffentliche und das bürgerliche Recht der Rechtspersönlichkeit entbehren, ferner daß das Gesetz nicht die öffentlichen Körperschaften einer Steuerpflicht unterwirft und dann die Einkünfte aus bestimmten Betrieben durch objektive Befreiungsvorschriften freistellt, sondern dadurch, daß es in den Betrieben, Verwaltungen und Unternehmungen neue Steuerrechtssubjekte geschaffen hat, die mit ihrem gesamten Einkommen steuerpflichtig sind, soweit nicht für sie geschaffene Befreiungen eingreifen.

[3]) Hensel Steuerrecht § 9, Abs. 1.

[4]) vergl. RFH Bd. 1 S. 57, Bd. 4 S. 284. Man kann Evers a. a. O. aber nur beipflichten, wenn er sagt, die Vorschrift des § 2 Ziff. 3 der Körpersch. St. Ges. sei nur eine progammatische Erklärung des Gesetzgebers, die erst durch weitere Bestimmungen sachlichen Inhalt erlangen müsse, u. E. aber nicht nur durch Ausführungsbestimmungen des Reichsfinanzministers mit Zustimmung des Reichsrats, sondern durch Wissenschaft und Rechtsprechung.

[5]) Ums. St. Ges. Bd. 1 S. 143, (Anm. zu § 1 B 2 la)

[6]) vergl. Hensel § 9, Abs. 1.

Ertr. Steuerges., daß Stiftungen, Anstalten, Kassen und Personvereinigungen nicht nur juristische Personen zu verstehen seien, zur Anwendung dieser Vorschrift genüge eine gewisse wirschaftliche Selbstständigkeit, durch welche die Erreichung eines bestimmten Sonderzwecks sicher gestellt sei.[1]) Am klarsten spricht die steuerliche Rechtsfähigkeit der einzelnen Verwaltungszweige (stationes fisci) das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 4. 2. 1921 aus, welches ausgeführt,[2]) „es sei anerkannten Rechtes, daß bei Reichsabgaben, die nicht an die Person als Trägerin von Rechten, sondern ohne Rücksicht auf die beteiligte Person an einen wirtschaftlichen oder Rechtsvorgang anknüpfen, keine Steuerfreiheit ohne weiteres aus dem Grunde angenommen werden dürfe, etwa weil das Reich nicht Berechtigter und Verpflichteter in einer Person sein könnte". Diese Entscheidung ist, was bemerkenswert ist, zu dem Grunderwerbsteuergesetz vom 12. 9. 1919 ergangen, einem Gesetze, daß im Gegensatz zu dem Körperschaftssteuergesetz vom 10. 8. 1925 keine Bestimmung enthält, aus der die selbständige Steuerpflicht d. i. die steuerliche Rechtsfähigkeit der Verwaltungszweige gefolgert werden könnte. Dieser Entscheidung liegt die Auffassung zugrunde, daß nicht nur die Gebietskörperschaft als solche, sondern der einzelne Verwaltungszweig steuerlich selbständig, d. i. steuerlich rechtsfähig ist. Es soll nämlich, das will diese Auffassung verhütet werden, daß wirtschaftliche Unternehmungen der Gebietskörperschaften in steuerlicher Hinsicht sich günstiger stehen, wie andere Unternehmungen.[3]) Die Unternehmungen in der Hand öffentlicher Körperschaften sollen in gleicher Weise wie andere Personen der Steuerpflicht unterworfen sein, wenn sich in ihrer Person ein steuerpflichtiger, wirtschaftlicher oder Rechtsvorgang vollzieht. Diese seit Kriegsende stark umstrittenen Gedanken hat die jüngste Reichsfinanzreform systematisch zu verwirklichen gesucht. Dies hatte zur Folge, daß das Reich die übrigen Gebietskörperschaften nicht mehr in so weitgehendem Maße wie bisher steuerfrei ließ, dann aber auch, daß das Reich seine eigenen Betriebe und die von seinen Verwaltungszweigen getätigten Rechts- und Wirtschaftsvorgänge ebenfalls der Steuerpflicht unterwarf. Es sind also nicht mehr die Gebietskörperschaften als solche, sondern die Verwaltungszweige, die freilich genügende wirtschaftliche Selbstständigkeit haben müssen, als steuerpflichtig und steuerlich rechtsfähig anzusehen.

3. Der Begriff der wirtschaftlichen Selbständigkeit.

Wir haben ausgeführt, daß die einzelnen Verwaltungszweige selbständig steuerpflichtig sind. Wann nun aber als genügende wirtschaftliche Selbständigkeit, welche die Voraussetzung für die Annahme der steuerlichen Rechtsfähigkeit ist, vorliegt, ist, wie auch Hensel sagt,[4])

---

[1]) vergl. RFH Bd. 4 S. 284, 8, 214; 9, 186; 10, 258, 11, 65; 12, 231.

[2]) RFH 4, S. 330, vergl. ferner Becker RAO § 89 Anm. 13 und die dortſ. angeführten weiteren Entscheidungen und Mrozek RAO Anm. 3.

[3]) vergl. Evers, a. a. O S. 221.

[4]) Hensel, Steuerrecht § 9 N. 3 Vergl. auch RFH 9, S. 6, 7 und 9, 178.

eine oft schwierige Tatfrage.[1]) Sie wäre von nicht so großer Bedeutung, wenn nur die Steuerpflicht in Frage käme, die sich aus dem Rechtsverkehr der Gebietskörperschaften mit Privatpersonen ergäbe. Aber man muß, wenn und soweit man die einzelnen Verwaltungszweige als steuerlich rechtsfähig ansieht, den Rechtsverkehr dieser untereinander grundsätzlich insoweit als steuerpflichtig ansehen, als er dies sonst ist. Die Steuerpflicht derartiger wirtschaftlicher Vorgänge entspricht auch dem Gedanken, aus dem heraus die Gesetze der Reichsfinanzreform die Gebietskörperschaften weitgehend einer Steuerpflicht unterworfen haben, nämlich um die Rechtsgeschäfte mit diesem für keinen Beteiligten vorteilhafter zugestalten, wie die mit Privatpersonen.[2]) Es wird z. B. keine Frage sein, daß die Lieferung von Waren, die in der einen Strafanstalt hergestellt sind, an eine andere Strafanstalt oder eine, der Justizverwaltung angehörenden Behörde keiner Umsatzsteuer unterliegt. Dagegen wird man die Umsatzsteuerpflicht für Lieferung von Gegenständen durch die Justizverwaltung, (z. B. Gegenstände, die in einer Strafanstalt hergestellt sind) an eine andere z. B. die innere Verwaltung derselben Gebietskörperschaft für umsatzsteuerpflichtig erachten müssen. Zwar kennt das Umsatzsteuergesetz keine Fiktion der Innenlieferung, wie das Umsatzsteuergesetz vom 26. 7. 1918.[3]) Die Umsatzsteuerpflicht erfordert als Tatbestandsvoraussetzung eine Leistung.[4]) Diese aber setzt zwei selbständige Rechtspersönlichkeiten voraus.[5]) Wofern diese nicht vorhanden sind, kann von einer Umsatzsteuerpflicht keine Rede sein. So ist z. B. die Lieferung von Kohle durch ein Bergwerk an einer Hütte steuerfrei, wofern beide Unternehmungen in der Hand ein und derselben Persönlichkeit sind. Wann aber die Identität der Rechtspersönlichkeit vorliegt, kann, soweit das Steuerrecht in Frage kommt, nur nach der Terminologie des Steuerrechts und nicht des Zivilrechts beurteilt werden. Das Steuerrecht aber erfordert vielfach ein Abweichen von der zivilrechtlichen Terminologie.

Bezieht man aber, wie Popitz[6]) die subjektive Steuerpflicht auf das Gebilde, das nach den Anschauungen der Wirtschaft als Bewirker der Tätigkeit gilt, und kommt man dadurch zur Annahme der steuerlichen Rechtsfähigkeit für ein Gebilde, daß nur ein Stück eines zivilrechtlich rechtsfähigen Gebildes ist, so muß man folgerichtig auch den Verkehr zwischen zwei derartigen Gebilden als umsatzsteuerpflichtig ansehen, selbst wenn diese Gebilde zivilrechtlich nur ein Stück ein und derselben Person sind. Die Frage, ob eine Leistung vorliegt oder nicht, ist

---

[1]) So überläßt das Körperschaftssteuergesetz die Abrenzung von „Betrieb" und „Verwaltung" i. S. des § 2 Z. 3 Ausführungsbestimmungen des Reichsfinanzministers. Wäre diese Bestimmung nicht getroffen, so würden Wissenschaft und Rechtssprechung die Aufgabe haben, diese Begriffe zu umgrenzen. Vergl. hierüber Evers a. a. O. S. 223.

[2]) vergl. Evers, a. a. O. S. 219

[3]) R. G. Bl. S. 779.

[4]) Popitz, Komm. zum Umsatzsteuergesetz S. 193.

[5]) S. 23 f. insbesondere S. 25 ff.

[6]) Popitz a. a. O. S. 143.

dann eben nach den vom Zivilrecht abweichenden steuerlichen Begriffen zu beurteilen. Das Schlagwort: „Verbot der Innenbesteuerung" löst die Frage der Steuerpflicht der Verwaltungszweige der Gebietskörperschaften im Rechtsverkehre untereinander nicht, sondern lediglig die Entscheidung der Frage, ob die Verwaltungszweige für das Steuerrecht als selbstständige Persönlichkeiten anzusehen sind oder nicht.[1]) Wann ein Verwaltungszweig einer Gebietskörperschaft genügende wirtschaftliche Selbstständigkeit besitzt, ist nach den die Organisation desselben regelnden Verwaltungsvorschriften zu beurteilen, was im einzelnen dieselben tatsächlichen Schwierigkeiten bieten dürfte, wie die Frage, wer verfassungsmäßiger Vertreter im Sinne des § 31 BGB ist.

§ 8. Die Steuerzahlungspflicht und ihre Erlöschungsgründe.

1. Konfusion ist das Erlöschen eines Schuldverhältnisses durch Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person. Da ein Schuldverhältnis, auch ein steuerliches, nicht entstehen kann, ohne das zwei Personen beteiligt sind, so kann der Fall der Koufusion beim Steuerschuldverhältnis nur eintreten, wenn der Steueranspruch der Reichsfinanzverwaltung gegen eine Privatperson durch Schuldübernahme z. B. Vermögensübernahme (§ 419 BGB, z. B. Uebernahme eines Betriebs auf einen Verwaltungszweig des Reichs) übergeht. Unter Zugrundelegung der privatrechtlichen Auffassung, wonach die einzelnen fiskalischen Stationen der Rechtspersönlichkeit entbehren, tritt eine Konfusion fraglos ein. Im Steuerrecht ist dies jedoch anders, da der einzelne Verwaltungszweig als steuerlich selbständig anzusehen ist. Würde man in diesem Falle entsprechend der privatrechtlichen Auffassung ein Erlöschen von Steueransprüchen und Steuerschuld annehmen, so müßte man in Befolgung dieser Rechtsauffassung auch die Entstehung eines Steueranspruches gegen einen anderen Fiskus des Reichs als ausgeschlossen ansehen. Diese Auffassung aber hat der Reichsfinanzfiskus ausdrücklich abgelehnt,[2]) und zwar hinsichtlich eines Gesetzes,[3]) daß keine Bestimmung enthält, die etwa eine Ausnahme begründen könnte.

2. Aufrechnung. 1) Zwischen den einzelnen Verwaltungszweigen des Reichs. — Dem Rechtsinstitut der Aufrechnung liegt der Gedanke zugrunde, daß wenn zwei Personen sich gegenseitig gleichartige Leistungen schulden, es sinnlos sei, diese reell zu bewirken. Voraussetzung für die Möglichkeit einer Aufrechnung ist das Vorhandensein von zwei Personen. Was sich innerhalb einer mit Rechtsfähigkeit ausgestatteten Organisation vollzieht, ist kein rechtlicher, sondern ein rein tatsächlicher Vorgang.

Sieht man nicht die Steuerverwaltung und die übrigen Zweige, insbesondere die Betriebsverwaltungen des Reichs, sondern nur das Reich als Ganzes, als steuerlich rechtsfähig an, so kann von Aufrechnung

---

[1]) Zu dieser Frage nimmt Popitz keine Stellung.

[2]) RFH Bd. 4 S. 330. vergl. § 7 Absch. 2 Unt.-Absch. 2 und § 13, woselbst diese inhaltlich mitgeteilt ist.

[3]) Grunderwerbssteuerges. vom 12. 9. 1919.

keine Rede sein. So ist denn auch nach unserem bürgerlichem Recht, dem diese letztere Auffassung zugrunde liegt, eine Aufrechnung zwischen den einzelnen Verwaltungszweigen nicht möglich.

Im Steuerrecht ist die Frage jedoch anders zu entscheiden. Eine allgemeine Regel läßt sich freilich bis jetzt noch nicht aufstellen. Eine Aufrechnung ist insoweit möglich, als die fraglichen Verwaltungszweige steuerlich rechtsfähig sind. Dieses aber richtet sich, wie oben ausgeführt[1]) nach den einzelnen Steuergesetzen.[2])

Aufrechnung zwischen Verwaltungszweigen des Reichs und anderer Gebietskörperschaften. —

1. Fall. Das Reich hat eine Steuerforderung gegen einen bestimmten Verwaltungszweig eines Landes oder einer Gemeinde (Gemeindeverband) [z. B. auf Umsatzsteuer gegen die Justizverwaltung wegen Warenlieferungen an Strafanstalten] und dieser hat eine Gegenforderung gegen die Reichssteuerverwaltung.

Die Aufrechnung ist möglich, gleichgültig, ob die Gegenforderung auf öffentlichem, (z. B. Erstattungsanspruch), privatrechtlichem (z. B. Werklohn der Justizverwaltung für Arbeiten geleistet durch Strafgefangene) Titel beruht.

2. Fall. Die Gegenforderung steht einem andern Verwaltungszweig zu, im übrigen wie Fall 1. Beispiel siehe Note 3.

Die Aufrechnung erscheint als unzulässig, wenn nach dem fraglichen Steuergesetz der steuerpflichtige Verwaltungszweig als steuerlich rechtsfähig anzusehen ist, sonst als zulässig.

3. Fall. Der steuerpflichtige Verwaltungszweig hat eine Gegenforderung nicht gegen die Reichssteuerverwaltung, sondern gegen einen anderen Verwaltungszweig des Reichs. Im übrigen wie Fall 1.

Die Frage nach der Zulässigkeit der Aufrechnung durch die Gebietskörperschaften ist ebenso zu beantworten, wie die Frage nach der Zulässigkeit derselben durch sonstige juristische oder natürliche Personen. Im Zivilrecht wäre sie gegeben, wenn dem nicht die positive Vorschrift des Bürgerlichen Gesetzbuchs § 395 entgegenstände. Diese Bestimmung ist jedoch in die Reichsabgabenordnung nicht aufgenommen, weil man es nicht für zumutbar hielt, daß jemand Reichsnotopfer zahlen sollte, dem nach dem Friedensvertrag fällige Gegenforderungen gegen das Reich zuständen.[4])

Gegen die Zulässigkeit der Aufrechnung in diesem Falle pricht jedoch die Erwägung, daß Wissenschaft, Rechtsprechung und auch manche Steuergesetze nach Zivilrecht rechtsfähige Gebilde als steuerlich selbständig und rechtsfähig anerkennen. Sind aber

---

[1]) § 16.

[2]) Ueber die Aufrechnung im Vollstreckungsverfahren, die, soweit die Gebietskörperschaften in Frage kommen, nichts besonderes bietet, vergl. Beitreibungsordnung § 32.

[3]) Das Reich hat eine Forderung gegen die preußische Justizverwaltung (s. Beisp. 1.), die preußische Domänenverwaltung hat eine Forderung gegen das Reich (Entgelt für Grundstücksüberlassung z. B. f. d. Bau eines Finanzamts).

[4]) Becker a. a. O. § 103 Anm. 1.

Wissenschaft und Rechtssprechung bereits dahin gekommen, die steuerpflichtigen Verwaltungszweige in weitgehendem Maße als steuerlich rechtsfähig anzuerkennen, so wird es auch nur eine Frage der Zeit sein, daß der steuerfordernde Verwaltungszweig (die Steuerverwaltung) als steuerlich rechtsfähig anerkannt wird. In diesem Falle würde eine Aufrechnung stelbstverständlich ausgeschlossen sein. Zu dieser Entwicklung sind bereits Ansätze vorhanden. Nach § 60 der 3. Steuernotverordnung kann mit Ansprüchen einer Betriebsverwaltung des Reichs nicht gegen Steueransprüche des Reichs aufgerechnet werden. Man wird diese Bestimmung der 3. Steuernotverordnung nicht als eine Ausnahme von der Regel der Zulässigkeit der Aufrechnung, sondern als einen Ausfluß des Gedankens, daß Hoheits- und Betriebsverwaltung als steuerlich rechtsfähig zu betrachten sind, ansehen müssen.

3. Erlaß.

Den Organen der Reichssteuerverwaltung sind zur Beseitigung von Härten weitgehende Rechte zum Erlaß von Steuerschulden gewährt. Wenn die Reichssteuerverwaltung von diesem Rechte zugunsten der Gebietskörperschaften in besonders weitgehendem Maße Gebrauch machte, würde sie das Recht verletzen. Eine solche Praxis würde außer gegen § 6 RAO auch gegen den in der Reichsverfassung verankerten Grundsatz der Rechtsgleichheit und den in § 4 EG ZPO niedergelegten Gedanken, daß der Fiskus bei der Rechtsanwendung nicht bevorzugt werden soll, verstoßen. Gegen eine solche Praxis aber würde dem einzelnen in seinen Interessen Geschädigten kein Rechtsmittel gegeben sein, da die Voraussetzung des § 226 Abs. 2 RAO selbstverständlich nie vorliegen wird.

§ 9. Die Steuerneben- oder Steuerhaftungspflichten.

Die Abgabenordnung und die einzelnen Steuergesetze erklären vielfach außer dem eigentlichen Steuerschuldner noch eine Reihe von Personen für die Erfüllung der diesem obliegenden Verpflichtungen für haftbar, so u. a. insbesondere das Einkommensteuergesetz den Arbeitgeber für die Entrichtung der Lohnsteuer,[1] das Kapitalertragssteuergesetz den Zinsschuldner[2] für die Entrichtung der Kapitalertragssteuer. Diese juristisch sehr interessanten Rechtsinstitute der steuerlichen Haft- oder Nebenpflichten bieten für unsere Untersuchung kaum etwas besonderes, daß sich nicht schon aus den vorhergehenden Ausführungen ergäbe,[3] da die Haftpflichten derartig weitgehend sind, daß der Unterschied zwischen ihnen und den Hauptpflichten stark verwischt wird, ja diese letzten in den Hintergrund treten. Erwähnt sein mag hier nur, daß die Gebietskörperschaften hinsichtlich der Abführung der Kapitalertragssteuer den buchführenden Kaufleuten gleichgestellt sind.[4]

---

[1] § 69 Eink. Steuergesetz.
[2] § 9 Kap. Ertr. Steuerges. (aufgehoben.)
[3] Insbesondere die § § 16, 17.
[4] § § 22, 23 Ausf. ges zum Kap. Ertr. Steuergesetz.

§ 10. Die steuerlichen Hilfspflichten.

1. Hilfspflichten des Steuerpflichtigen.

1. Die Buchführungspflicht ist von den allgemeinen steuerlichen Hilfspflichten, das sind diejenigen, welche das Gesetz ohne Rücksicht auf einen konkreten Steuerfall auferlegt, neben der Pflicht zur Duldung der Steueraufsicht, die wichtigste. Sie ist in der Abgabenordnung nicht geregelt, sondern findet ihre Grundlage sowohl in den einzelnen Steuergesetzen, als auch in Gesetzen nicht steuerlichen Inhalts. Die Abgabenordnung bestimmt in § 163, daß die in den letzten Gesetzen geregelten Pflichten auch im steuerlichen Interesse zu erfüllen sind.

a) Buchführungspflicht auf Grund der Steuergesetze. Von den zahlreichen Steuergesetzen, die den Steuerpflichtigen[1]) eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht auferlegen, wie Versicherungssteuergesetz § 10, Rennwett- und Lotteriesteuergesetz § 4 nebst §§ 9 — 13 der Ausführungsbestimmungen, Weinsteuergesetz § 2, Tabaksteuergesetz §§ 32 und 40, Vereinszollgesetz § 124, Abs. 3 und Umsatzsteuergesetz vom 24. 12. 1919 treffen lediglich die Ausführungsbestimmungen zu letzterem vom 12. 6. 1920,[2]) im § 93 für die Gebietskörperschaften eine besondere Bestimmung, welche lautet:

> Bei Unternehmen, die von öffentlichen Behörden geleitet werden, bestimmt sich der Umfang der Buchführungspflicht nach den von den zuständigen Behörden erlassenen Bestimmungen.

b) Von den Gesetzen nicht steuerlichen Inhalts verpflichtet insbesondere das Handelsgesetzbuch zur Buchführung.[3]) Verpflichtet ist dazu jeder Vollkaufmann (HGB §§ 38 Abs. 1, 4 Abs. 1). Nach § 452 S. 2 HGB aber sind die Postanstalten keine Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches und demzufolge auch nicht zur Buchführung durch das Handelsgesetzbuch verpflichtet. Für die übrigen Unternehmungen[4]) der Gebietskörperschaften bestimmt § 36 HGB, daß sie nicht eintragungspflichtig sind. Es hat dies zur Folge, daß die Kaufmannseigenschaft für diese Unternehmen, welche die Voraussetzung für die Buchführungspflicht ist, nicht gegeben ist, wo die Eintragung rechtsbegründende Wirkung hat.[5]) Indes können diese Unternehmungen die Eintragung bewirken, was die Buchführungspflicht begründen würde. Es ist jedoch in der Literatur bestritten, ob sie die einmal erfolgte Eintragung beliebig zurücknehmen und die Löschung der Firma beantragen können.[6])

---

[1]) Im weitesten Sinne sowohl den Haupt- als auch den Nebenpflichtigen.

[2]) Zentralblatt Nr. 35, S. 937.

[3]) Von der Anführung weiterer gesetzlicher Bestimmungen soll abgesehen werden, da diese sämtlich für die Gebietskörperschaften ohne praktische Bedeutung sind, vergl. Becker a. a. O. § 163 Anm. 1—2.

[4]) Z. B. Reichsdruckerei, Reichsanzeiger, Preuß. Seehandlung, die staatlichen Porzellanfabriken, sowie die städtischen Gewerbebetriebe (Staub HGB § 36).

[5]) Vergl. Staub HGB § 36 Anm. 1.

[6]) Dafür Düringer-Hachenburg § 36 Anm. 4, dagegen Staub § 36 Anm. 3, Kammergericht Bd. 28 A S. 213 woselbst Angabe des Standes der Streitfrage.

2. Die Pflicht zur Duldung der Steueraufsicht wird vornehmlich von den Verbrauchssteuergesetzen[1]) angeordnet. Die Steuergesetze, die eine Steueraufsicht kennen, nehmen die Gebietskörperschaften von der Pflicht zur Duldung der Steueraufsicht nicht ausdrücklich aus. Es wird daher anzunehmen sein, daß diesen in derselben Weise wie die steuerlichen Hauptpflichten auch die steuerlichen Hilfspflichten obliegen. Eine besondere Bestimmung bezgl. der Gebietskörperschaften trifft lediglich § 73 des Kapitalverkehrssteuergesetzes.[2]) Dieses bestimmt, daß der Nachprüfung zur Durchführnng dieses Gesetzes die im § 73 bezeichneten Behörden[3]) und Beamten in Ansehung der Rechtsvorgänge, die sie beurkundet oder bei deren Beurkundungen sie mitgewirkt haben, unterliegen, und daß der Reichsfinanzminister ermächtigt ist, mit Zustimmung des Reichsrats nähere Bestimmungen über die Nachprüfung zu erlassen. So bestimmt § 258 der Ausführungsbestimmungen:[4])

> Behörden, Beamte und Notare haben dem Prüfenden ihre Akten, Bücher und sonstige Schriftstücke, die darüber geführten Listen und Register zur Einsicht vorzulegen.
>
> Bei Gerichten ist insbesondere das Handelsregister und Genossenschaftsregister mit den dazu gehörigen Akten zu prüfen.
>
> Die Prüfung hat sich auch darauf zu erstrecken, ob die Behörden Beamten und Notare, die ihnen durch das Gesetz und die Ausführungsbestimmungen auferlegten Verpflichtungen zur Mitwirkung bei Durchführung dieses Gesetzes erfüllt haben.

2. Hilfspflichten von Seiten Dritter.

Sie sind den Zeugenpflichten nachgebildet, gehen jedoch in verschiedener Hinsicht über diese hinaus. Was die Hilfspflichten der Gebietskörperschaften angeht, so bestimmt § 177 Abs. 3, AO, daß, wenn von Behörden Auskunft begehrt wird, das Ersuchen an den Vorstand zu richten ist, wofern nicht bestimmte Personen als Auskunftspersonen in Frage kommen.

a) Stellung der Beamten in einem steuerlichen Verfahren.

Beamte, auch die der Reichsbank, der Staatsbanken und der Schuldbuchverwaltungen haben die Pflicht zur Verschwiegenheit nur, wenn ihnen die vorgesetzte Behörde die Auskunft im Einzelfall untersagt hat (§ 181 Abs. 1 S. 1 und 2 AO). Dies aber darf nur geschehen, wenn die Erteilung der Auskunft des Reichs oder eines Landes[5]) nachteilig sein würde. (a. a. O. Satz 3). Die Pflicht zur Auskunft besteht auch dann nicht, wenn eine oberste Reichs- oder Landesbehörde diese dem Wohle des Reichs oder Landes für nachteilig erklärt

---

[1]) Vergl. Aufzählung bei Becker RAO Vorb. zu § 192 Anm. 1.
[2]) Vergl. Aufzählung bei Becker, AO Vorbem. zu § 192, Anm. 1.
[3]) d. s. die Behörden, welche einen kapitalverkehrssteuerpflichten Rechtsvorgang beurkundet haben.
[4]) V. 27. 11. 1922 (Zentr. Bl. Nr. 64 S. 1045).
[5]) Also nicht einer Gemeinde.

(§ 182 AO). Für Beamte der Post- und Telegraphenverwaltung bleibt es bei der Unverletzlichkeit des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses. (§ 181 Abs. 2 AO)

b) Stellung der Behörden in einem steuerlichem Verfahren.

Insoweit als die Beamten zur Auskunft verpflichtet sind, sind es auch die Behörden. Die Auskunftspflicht der Behörden muß von der unter noch zu behandelnden Beistandspflicht der Behörden streng geschieden werden. Jene geht, was den Kreis der ihr unterworfenen Behörden anlangt, weiter wie diese. So haben Schuldbuchverwaltungen Postscheckämter, Sparkassen, und Banken, welche die Stellung von Behörden haben, keinerlei Beistandspflicht gegenüber den Finanzämten (AO § 191), sondern lediglich die allgemeine Auskunftspflicht (§ 181 AO), freilich mit einer Ausnahme, die wohl selten praktisch werden dürfte. Ihrem Inhalte nach ist jedoch die Beistandspflicht weitergehend.[1])

§ 11. Die Zwangsvollstreckung.

Offenbar unter dem Einfluß des französischen Rechts, das keine Zwangsvollstreckung gegen den Staat kennt,[2]) hat Otto Mayer[3]) für das deutsche Recht den Satz aufgestellt, daß ein gegen den Fiskus ergangenes Urteil nicht in gleicher Weise wie gegen Privatpersonen vollstreckt werden könnte. Für diese Auffassung beruft er sich auf die Motive zum württembergischen Ausführungsgesetze zur Zivilprozeßordnung vom 18. 8. 1879.[4]) Doch gerade dieses Gesetz hat worauf Bühler[5]) zutreffend hinweist, unter Verwerfung der Auffassung der Motive[6]) die Zwangsvollstreckung in der gleichen Weise wie gegen Privatpersonen zugelassen, wenngleich auch mit gewissen Modifikationen zugunsten des Fiskus. In ähnliche Weise, wie im württembergischen Recht ist in den land-[7]) und gemeinrechtlichen[8]) Teilen Preußens, die Frage der Zwangsvollstreckung gegen Gebietskörperschaften geregelt,

---

[1]) § § 191, 192 RAO.

[2]) L' Etat doit toujours être réputé honnête homme". (Thiers) — Fleiner, Institutionen § 13, Nr. 48 Falkmann, Zwangsvollstreckung § 41 Ziff. 9.

[3] Verwaltungsrecht 1895 Bd. 1 § 16, 1, 2.

[4]) § 15 Z. 3 EG ZPO hält die landesgesetzlichen Vorschriften bezgl. der Zwangsvollstreckung gegen den Fiskus aufrecht.

[5]) Die Zuständigkeit der Zivilgerichte gegenüber der Verwaltung u. s. f. S. 231 Note 2.

[6]) Bei Bühler a. a. O. S. 230/231.

[7]) Pr. Allgem. Ger. Ordn. vom 6. 7. 1793 § § 33 1, 35 Satz 1. „Uebrigens müssen Urteile auch gegen den Fiskus sowie gegen jede andere Partei gehörig vollzogen werden". In den folgenden Sätzen des Paragraphen folgen einige Modifikationen zugunsten des Fiskus, so hat sich z. B. die Vollstreckungsbehörde zunächst mit den schuldenden Behörden in Verbindung zu setzen. Vergl. ferner Allgem. Ger. Ordn. Anh. 153 zu § 45 1, 24 und Just. Min. Verfg. vom 18. 7. 1881 (J. M. Bl. S. 160).

[8]) Aehnlich wie die Ar. Allgem. Ger. Ordnung regelt das gemeine Recht die Zwangsverstreckung gegen den Fiskus, vergl. Falkmann a. a. O. § 21 Z. 9.

während für die Teile, in welchen das französische Recht als Landesrecht gilt, die Auffassung Otto Mayers zutreffend ist.[1][2])

Für die Zwangsvollstreckung gegen den Reichsfiskus gilt dasjenige Landesrecht, welches an dem Sitze der Behörde, die den Fiskus zu vertreten hat, für den Landesfiskus zur Anwendung kommt.[3])

Das Preußische Oberverwaltungsgericht erklärt für das Verwaltungszwangsverfahren für die Beitreibung gegen Gebietskörperschaften die Vorschriften des Zivilrechts für entsprechend anwendbar.[4])

Im handelsrechtlichen Ordnungsstrafverfahren läßt die herrschende Meinung[5]) dagegen die Zwangsmaßnahmen gegen Gebietskörperschaften nicht zu. Das Reichssteuerrecht hat sich der Auffassung Otto Mayers und der in der Literatur des Handelsrechts herrschenden Meinung angeschlossen. Es bestimmt nämlich die Reichsabgabeordnung im § 202 Abs. 5:

Gegen öffentliche Behörden sind Zwangsmittel nicht zulssäig.

Wie zu verfahren ist, wenn der Vollstreckungsabteilung ein Steuerrückstand angezeigt ist, regelt die Beitreibungsordnung, die auf Grund der §§ 444, Abs. 3, 463 AO erlassen und daher als Rechtsverordnung anzusehen ist, in § 35 Abs. 2. Es hat sich nämlich die Vollstreckungsabteilung mit der schuldenden Stelle ins Benehmen zu setzen, welche die Zahlungsanweisung hätte gegeben müssen. Falls eine Einigung nicht erzielt wird, hat sich das Landesfinanzamt mit der Aufsichtsbehörde der Stelle in Verbindung zu setzen. Falls auch so keine Einigung erzielt wird, ist an den Reichsfinanzminister zu berichten.

Es kann der Fall eintreten, daß ein Kommunalverband sich weigert, die Steuern zu zahlen, daß die Aufsichtsbehörde jedoch gewillt ist, diese zu zwangsetatisieren. Während nach ständiger Rechtssprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts[6]) eine Zwangsvollstreckung wegen Forderungen, die auf zivilrechtlichem Titel beruhen, unstatthaft ist, da diese nur zulässig ist, wenn die Gemeinde eine ihr gesetzlich obliegende Verpflichtung verabsäumt, (§§ 19, 35 Zuständigkeitsgesetz), so ist diese bei Forderungen, die wie Steuerforderungen im öffentlichen Recht wurzeln, statthaft.[7])

---

[1]) Vergl. Falkmann a. a. O.

[2]) Bezgl. des Rechtszustandes in Preußen vergl. Waldecker, Die Zwangsvollstreckung gegen Komunalverbände S. 5 ff.

[3]) RG 54. S. 202 und Beschluß des OLG Königsberg in Zeitschr. f. d. Zivilproz. Bd. 39 S. 529 ff. und die daselbst angeführte Literatur.

[4]) Bd. 5, 86; 23, 377.

[5]) Staub Bd. 1 § 36 A. 8, Düringer-Hachenburg Bd. 1 § 36 A. 4, 5, Cohn in Gruch. Beitr. Bd. 42 S. 73 Note 10, dieser will die angegangene Körperschaft verpflichten, sich gegen die Verfügung des Registerrichters zu beschweren. Staub a. a. O. dagegen meint, der Registerrichter müsse sich beschweren, Ehrenbergs Handbuch des Handelsrecht meint, das Ordnungsstrafverfahren sei zwar nicht gegen die Korporation, wohl aber gegen die Vorstandsmitglieder zuläßig.

[6]) Bd. 16, S. 218; Bd. 61 S. 217; Waldecker, Die Zwangsvollstr. gegen Komunalverb. in Preußen Berlin 1918 S. 9.

[7]) Bd. 43, S. 135.

§ 12. Das Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren.

Das Steuerstrafrecht steht auf der Grenze zwischen kriminellem u. Verwaltungsstrafrecht, ist im wesentlichen jedoch dem ersteren zuzurechnen. Das kriminelle Strafrecht knüpft die Strafe als Rechtsfolge nur an schuldhaft erfüllte Tatbestände. Im Verwaltungsstrafrecht dagegen genügt die objektive Verwirklichung derselben. Im Steuerrecht finden wir beide Arten von Tatbeständen, vornehmlich jedoch erstere (Steuerhinterziehung und Steuergefährdung). Für die ersteren Tatbestände, welche die Schuld als Tatbestandsmerkmal kennen, gilt, wie im kriminellen Strafrecht der Satz: „societas delinquere non potest".[1]) Wo dagegen die Schuld nicht Voraussetzung für den Eintritt der Strafrechtsfolge ist, fällt der Grund für die Deliktsunfähigkeit der juristischen Personen weg. Nur in diesen Fällen — es sind dies die sogenannten Ordnungsdelikte § 377 AO — und die sogenannten objektiven Tatbestände der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze, die § 359 Abs. 5 AO aufrecht erhält, — können die Gebietskörperschaften als Delinquenten in Frage kommen. Irgendwelche Besonderheiten dürfte das Delikt der Gebietskörperschaft gegenüber dem der sonstigen juristischen Personen nicht bieten.[2])

Wer im Steuerstrafverfahren die Gebietskörperschaft, z. B. bei Einlegung von Rechtsmitteln, zu vertreten hat, bestimmt sich nach den die Vertretung der Gebietskörperschaften regelnden allgemeinen Verwaltungsvorschriften. Die Reichsabgabenordnung enthält keine besonderen Bestimmungen darüber.

Bemerkt sein mag noch, daß der Beamte sich bei seiner amtlichen Tätigkeit sowohl durch Verstoß gegeu die kriminellen, als auch die sogenannten Ordnungsdeliktsvorschriften strafbar machen kann, z. B. der Steuerhinterziehung § 359 AO. Belanglos ist dabei, daß der Vorteil für den öffentlichen Verband erstrebt wird. Auch diese ist „als ein anderer" im Sinne des § 359 AO ebenso anzusehen, wie auch beim Betrugsstande (§ 263 StGB.)

---

[1]) Für das kriminelle Strafrecht de lege ferenda vor allem von Liszt, Lehrb. d. Strafrechts § 27 Note 1.

[2]) Es dürfte auch wohl kaum ein hierher gehöriger Fall zur Entscheidung oberster Gerichte gelangt sein. Die Spezialliteratur des Steuerstrafrechts nimmt zu dieser Frage auch nicht andeutungsweise, der größere Teil (Cattien Teil 1, 25, Teil 2, 357, Heinrich Anm. zu § 357, Juliusberger S. 39) überhaupt keine Stellung. Juliusberger a. a. O. behandelt selbst die Frage der Deliktsfähigkeit der juristischen Personen nur recht kurz.

3. Teil.

Die Notwendigkeit der Annahme der Rechtsfähigkeit der staatlichen Verwaltungszweige zur Erklärung der Erscheinung der „Identität von Steuergläubiger und Steuerschuldner“.

§ 13. Grundlegung.

Die Ausführungen im vorigen Teil dürften ergeben haben, daß es bei einer Reihe von steuerlichen Rechtsinstituten von Bedeutung ist, ob man den Gesamtverband oder den einzelnen Verwaltungszweig, die Behörde im weiteren Sinne, nämlich die konkrete Behördenorganisation, den Fiskus im engeren Sinne (statio fisci) als steuerlich rechtsfähig ansieht. Diese Frage soll daher im folgenden besonders behandelt werden. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Wissenschaft kommen immer mehr dahin, die steuerliche Rechtsfähigkeit der Behörden (Verwaltungszweige) zu bejahen. Seit der Reichsfinanzreform von 1919 finden wir nämlich, daß der „Steuerfiskus“[1]) gegen einen anderen „Fiskus“ desselben Staates Rechte geltend macht und das Gericht in eine sachliche Prüfung eintritt und anerkennt, daß nichts im Wege stünde, daß der „Steuerfiskus“ gegen einen „Fiskus“ desselben Staates Steueransprüche habe. Der Reichsfinanzhof sagt in einer Entscheidung,[2]) „es sei anerkannten Rechtens[3]), daß bei Reichsabgaben, die nicht an die Person als Trägerin von Rechten, sondern ohne Rücksicht auf die beteiligte Person an einem wirtschaftlichen oder Rechtsvorgang anknüpfen, keine Steuerfreiheit ohne weiteres aus dem Grunde angenommen werden dürfte, etwa, weil das Reich nicht Berechtigter und Verpflichteter in einer Person sein könne“. Es handelte sich um folgenden Fall: Der Reichseisenbahnfiskus hatte ein Grundstück erworben und war zur Reichsgrunderwerbssteuer herangezogen worden, weigerte sich aber diese Steuer zu zahlen, da Reichseisenbahn- und Reichssteuerfiskus keine verschiedenen Persönlichkeiten seien. Mit dieser Entscheidung dürfte der Reichsfinanzhof für das Gebiet des Steuerrechts die bis dahin

---

[1]) Die Ausdehnung dieses dem Privatrecht angehörenden Begriffes „Fiskus“ auf den steuerfordernden Staat ist eine Folge der in früherer Zeit üblichen Gleichsetzung von privatrechtlich und vermögensrechtlich und hat sich heute in der juristischen Terminologie festgesetzt. Es muß jedoch beachtet werden, daß der steuerfordernde Staat Hoheitsperson und nur der steuerschuldende Staat der der öffentlichen Gewalt unterworfene Staat, der Fiskus im ureigensten Sinne des Wortes, ist.

[2]) Bd. 4 S. 330 Nr. 103, Urteil des 2. Sen. vom 4. Februar 1921.

[3]) Doch wohl nur in der Finanzwissenschaft, nicht im Finanzrecht, denn bis dahin galt auch für das Steuerrecht der privatrechtliche Satz, daß die eine fiskalische Kasse der anderen nichts schulden könne.

für das private[1]) und öffentliche Recht in Rechtssprechung[2]) und Literatur[3]) herrschende Rechtsauffassung von der mangelnden Rechtsfähigkeit der einzelnen Verwaltungszweige (fiskalische Stationen) verworfen haben. Es ist aber, wie Laband[4]) zutreffend sagt, unmöglich, daß eine Person vermögensrechtliche Verpflichtungen gegen sich selbst hat. Subjekt dieser Ansprüche, die sicherlich aktuell wirksame, reel existierende im Sinne Labands sein dürften, da sie vor den Verwaltungsgerichten geltend gemacht werden — kann daher unmöglich das Reich sein, sondern wir müssen, um diese Erscheinung erklären zu können, annehmen, daß der Reichsfinanzhof die Verwaltungsressorts als steuerlich rechtsfähig ansieht.

Im folgenden soll nun die Notwendigkeit der Annahme der Rechtsfähigkeit der staatlichen Verwaltungszweige zur Erklärung der Erscheinung der „Identität von Steuergläubiger und Steuerschuldner" nachzuweisen versucht werden.

§ 14. Die mangelnde Rechtsfähigkeit der fiskalischen Stationen und ihre Gründe.

Die Tatsache, daß die Verwaltungszweige keine Rechte gegeneinander haben und infolgedessen auch nicht als Partei vor Gericht stehen können, findet in der geschichtlichen Entwicklung und dem Wesen der juristischen Person ihre Erklärung.

Unter subjektivem Recht ist die Machtbefugnis, die der Staat Individuum, durch seine Rechtsordnung gibt, nämlich unter gewissen Voraussetzungen von einem anderen Individuum etwas zu erlangen und diesem gegenüber, wenn es widerstrebt, regelmäßig[5]) mit Gewalt

---

[1]) Vergl. die Entscheidung des preuß. Obertribunals vom 20. 10. 1850 (Bd. 20 S. 19), welche die „frühere Meinung, daß den mehreren Verwaltungsstellen des Staatsvermögens nicht blos nach außen hin, sondern auch in dem gegenseitigen Verhältnis unter sich eine selbständige Persönlichkeit zustehe", verwirft, ferner die Entscheidung des Reichsgerichts vom 4. 10. 1880 (Bd. 2 S. 393), welche die Auffassung des Obertribunals billigt, und vom 31. 5. und 14. 6. 1888 (Bd. 2, S. 57), welche ausführt, daß die fiskalischen Stationen niemals selbständige Rechtspersönlichkeiten sein könnten, ob sie auch aus „administrativen rechnerischen oder anderen Rücksichten die formellen sowohl als auch die vermögensrechtliche und technische Verwaltung und Leitung in den Händen von verschiedenen — gewissermaßen von einander unabhängigen — Behörden befände, und ob auch die Beamten von völlig verschiedenen Organen angestellt würden, und diese eine verschiedene Bezeichnung z. B. Post-, Eisenbahnfiskus u. s. w. hätten".

[2]) Vergl. S. 47 Note 4.

[3]) Laband, Staatsrecht Bd. 4 § 114 Abs. 1 sagt: „Wenn die einzelnen Stationen des Fiskus miteinander auch wie selbständige Rechtssubjekte verkehrten, um die Ordnung und Uebersichtlichkeit der Staatsverwaltung aufrecht zu erhalten, so sei es doch unmöglich, daß die Verwaltungsressorts aktuell wirksame, reell existierende Ansprüche gegen ein anderes Ressort derselben zuständen, da eine Person nicht vermögensrechtliche Verpflichtungen gegen sich selbst haben könnte."

[4]) Laband, a. a. O.

[5]) Jedoch nicht ausnamslos, vergl. Bühler, subjektive öffentliche Rechte S. 11.

durchsetzt, zu verstehen. Soweit das Individuum ein subjektieves Recht hat, steht ihm in den meisten Fällen die Hilfe der staatlichen Organe zur Seite. Es sind dies die Gerichtsbehörden. Zweck der Rechtspflege ist, die Selbsthilfe zu verhüten.[1][2] Es sollte und mußte dem an sich souveränen Willen der einzelnen eine Stelle übergeordnet sein, die etwaigen Streit schlichtete.

Was nun die Organisationen (Vereine, Gesellschaften, städtische Gemeinden, Fiskus) anlangt, so genügte man diesem Zweck, wenn man diesen die juristische Persönlichkeit, d. h. die Fähigkeit Träger subjektiver Rechte zu sein, verlieh. Den Organen derselben Rechtsfähigkeit zu geben, erschien sinnlos, da deren Wille nicht souverän, sondern dem Willen des obersten Organs untergeordnet war.

Aus diesen Gründen erklärt sich die Annahme der mangelnden Rechtsfähigkeit der einzelnen Verwaltungszweige des Fiskus durch Literatur und Judikatur des Privatrechts, der sich das öffentliche Recht angeschlossen hat.

§ 15. Der Streit über die Rechtsfähigkeit der Behörde im gemeinen Recht.[3]

Die auf dem Boden des gemeinen Rechts erwachsene Lehre von der mangelnden Rechtsfähigkeit der Verwaltungszweige ist jedoch nicht stets unbestritten gewesen. Mit der Frage, ob der Behörde, dem Staatsamt, Rechtsfähigkeit zukomme, haben sich in der ersten Hälfte des vorigen Jahrhunderts die Schriftsteller des gemeinen Rechts befaßt. Ein großer Teil, die Heise-Mühlenbruch'sche Richtung bejahte dieselbe, während die Mehrzahl der Rechtslehrer sie ablehnte. Die Anhänger der Heise-Mühlenbruch'schen Ansicht knüpften an einige Pandektenstellen, in denen sie einen Beweis dafür, daß auch die Römer der Behörde die juristische Persönlichkeit zuerkannt hätten, wenn diese den Begriff der „juristischen Person" gekannt hätten, an. Es ist dies vor allem die von Alfenus herrührende Stelle L. 76 D. judic. D. 5, 1: „Proponebatur: er his judicibus qui in eandem rem dati essent, nonnullos causa audita excusatos esse, inque eorum locum alios esse sumptos: et quaerebatur singulorum judicum mutatio eandem rem an aliud judicium fecisset? Respondi non modo si unus aut

---

[1]) Popitz, der Parteibegriff im Verwaltungsstreitverfahren S. 44 spricht von dem Zivilprozeß als einem „Kampfverhältnis, einem geistigen Kampf, der den körperlichen Kampf der Urzeit abgelöst habe."

[2]) Vergl. das Wort des römischen Prätors, des Hüters der Rechtsordnung: „Vim fieri veto", sowie insbesondere die Definition der „vis" in L. XI. D. 43, 16 (Pomponius libro sexto ex Plautio"): „Vim facit, qui non sinit possidentem eo, quod possidebit uti arbitrio suo". Im römischen Recht verlor sogar im Falle der Selbsthilfe der Gläubiger seine Forderung zugunsten des Schuldners und der Eigentümer sein Recht zugunsten des Besitzers. Windscheid-Kipp Bd. 1 § 123 Nr. 34, vergl. hierzu insbesondere decretum Divi Matiani L. VII. D. 48, 7 (Callistratus libro quinto de cognitionibus) L. XIII D. 4, 2 Callistratus a. O.; L. XII. § 2 eod. (Ulpianus libro undecimo ad edictum).

[3]) Bernatzik Krit. Studien u. s. w. § 1.

alter, sed et si omnes judices mutati essent: tamen et rem eandem et judicium idem, quod antea fuisset permanere. Denselben Gedanken, den der Einheit der Behörde, die etwas von ihren Gliedern (den Beamten), verschiedenes sei, bringen auch die von Ulpian und Gaius stammenden Stellen zum Ausdruck: L. 25 D. ad. mun. D. 50. 1. (Ulpianus): Magistratus municipales cum unum magistatum administrent etiam unius hominis vicem sustinent; und L. 56 D. de leg. 2 (Gaius): Quod Principi relictum est qui antequam dies legati cedat ad hominibus ereptus est ex Constitutione Divi Antonini successori eius deberetur. Die Heise-Mühlenbruch'sche Richtung hat sich jedoch nicht behaupten können. Sie wurde von der anderen Meinung, die seit der Mitte des vorigen Jahrhunderts die herrschende, ja die einzige ist, überwunden. Streng genommen kann man jedoch von einem Ueberwinden der herrschenden Auffassung nicht sprechen. Die Gegner dieser Ansicht machen geltend, die vorgenannten Stellen gehörten dem Gebiet des öffentlichen Rechts an, so vor allem Savigny, der Hauptvertreter dieser Auffassung. Dieser sagte,[1]) bei den Römern hätten derlei Sätze nur für das Staatsrecht und den Prozeß gegolten. Man übernahm von den Römern die scharfe Trennung von Zivil- und öffentlichem Recht derart, daß man letzeres aus dem Begriff des Rechts über haupt herausfallend ansah, weil man eben nur das Privatrecht als das eigentliche Recht ansah. Man befaßte sich daher nur mit diesem und stellte auch nur für dieses passende allgemeine Rechtsbegriffe auf. So geschah es auch mit dem Begriff der Rechtsfähigkeit der Behörden. (Verwaltungsstellen des Staates). Wenn man diese als „nicht rechtsfähig" ansah, so entsprach dies den Erfordernissen des Privatrechts. Aus diesem Grunde ist es völlig verfehlt, von der mangelnden Rechtsfähigkeit der Behörde im Privatrecht darauf zu schließen, daß diese auch im öffentlichen Rechte nicht rechtsfähig ist.

§ 16. Historische Gründe für die Rechtsfähigkeit der Behörde.

Der Streit um die Existenz subjektiver öffentlicher Rechte[2]) kann als im Sinne der Existenz derselben entschieden angesehen werden.[3]) Subjektive öffentliche Rechte hat aber nicht nur der Staatsbürger, sondern auch der Staat gegen den Staatsbürger.[4]) Müssen wir sonach die Existenz subjektiver öffentlicher Rechte sowohl des Trägers der öffentlichen Gewalt als auch des Staatsbürgers annehmen, so fragt es sich, wer auf Seiten der öffentlichen Gewalt deren Träger ist, der Staat oder die Behörde.

---

[1]) System Bd. 2 S. 130.

[2]) Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre u. s. f. Kap. 26 S. 629 bestreitet, daß zwischen subjektiven privaten und subjektiven öffentlichen Rechten ein Unterschied bestände. Er leitet das subjektive Recht aus dem Reichssatz ab, a. a. O. S. 618 ff. S. 655 ff.

[3]) Bühler, Die subjektiven öffentlichen Rechte. Auf den Streit um die Existenz derselben kann hier nicht eingegangen werden. Vergl. Bühler a. a. O. und die daselbst angeführte Literatur.

[4]) Kelsen a. a. O. S. 439 ff. und S. 630 ff. — Definition des subjektiven Rechts sowohl des Untertanen als auch des Staates a. a. O. S. 663.

Als diesen wird man die Behörde ansehen müssen. Hierfür sprechen zunächst historische Gründe. Die Beschränkung des Monarchen auf dem Gebiete der Gesetzgebung, welche in Preußen um die Mitte des vorigen Jahrhunderts erfolgte, wäre sinnlos gewesen, wenn dieser durch seine Verwaltung in Freiheit und Eigentum der Staatsbürger hätte eingreifen können. Die Verfassung untersagte ihm dies daher ausdrücklich, ausgenommen diejenigen Fälle, die denen das Gesetz durch mehr oder weniger weitgefaßte Klauseln ihn dazu ermächtigte. Es war aber keine Stelle vorhanden, welche über die Innehaltung der dem Monarchen und seiner Verwaltung gezogenen Grenzen wachte. Man war nun — ob mit Recht oder Unrecht mag dahin gestellt bleiben — der Ueberzeugung, daß der Monarch auf dem ihm verbliebenen Gebiete der Verwaltung seine beschränkte Macht als Gegenspieler der Bestrebungen der Volksvertretung gebrauchen würde. Aus diesen Erwägungen heraus entstand die Bewegung, welche im Anschluß an die Verfassungsklausel über Freiheit und Eigentum die Lehre von den subjektiven Rechten des Staatsbürgers begründete und deren Schutz durch die ordentlichen Gerichte[1]) oder besonders zu schaffende Verwaltungsgerichte[2]) verlangte. Das Verhältnis der Landesherrn und der nur ihm verantwortlichen Verwaltung zum Untertanen zu einem Rechtsverhältnis zu gestalten, war das Streben der Anhänger der Lehre von den subjektiven öffentlichen Rechten und der Anhänger der Verwaltungsgerichtsbarkeit. Es sollte der letzte Rest des Absolutismus, der nach Schaffung der Verfassung noch geblieben war, beseitigt werden. Sowie sich im Mittelalter die Rechte des Untertanen gegen die Herrschaftsmacht des Fürsten richteten, so sollten sich die subjektiven öffentlichen Rechte gegen die Domäne des Landesherrn, die Verwaltung, richten[3]). Die Verwaltung zu beschränken, ist der Zweck der Institution der subjektiven öffentlichen Rechte und der Verwaltungsgerichtsbarkeit. Denn Freiheit und Eigentum des Staatsbürgern sollen und können keineswegs vor Eingriffen der Staatsgewalt gesichert werden. Der Staat kann auch weiterhin in die Rechtssphähre des Staatsbürgers eingreifen, freilich nur durch die Gesetzgebung. Das Gesetz gibt nicht dem Staate das Recht, in Freiheit uud Eigentum des Staatsbürgers einzugreifen, der Staat hat es. Das Gesetz, das doch nur eine Funktion des Staates ist, könnte es ihm garnicht geben. Das Gesetz setzt eben den Staat als ein logisches Prius voraus. Die subjektiven öffentlichen Rechte müssen sich nach diesen Erwägungen nicht gegen die Staatsgewalt schlechthin, als vielmehr gegen die Polizei-, Finanz- oder welcher sonstige

---

1). So Otto Bähr. Der Rechtsstaat 1864, insb. S. 43 ff.

2) So Rudolf von Gneist. Der Rechtsstaat und die Verwaltungsgerichte in Deutschl. 1879 2. A. insb. 8. 278.

3) Tezner a. a. O. Verw. Arch. Bd. 8 S. 469; dieser sagt a. a. O. S. 479: „es läge ein unbewußter avitischer Rückfall in die germanische, die landesfürstliche und landeshoheitliche Rechtspflege beherrschende Auffassung von einem zwischen dem Träger des öffentliches Amtes und dem seiner amtlichen Tätigkeit Unterworfenen bestehenden, die Amtsgewalt in Rechtsschranken einschließenden individualrechtlichen Rechtsverhältnisse vor“.

Zweig der öffentlichen Verwaltung immer in Frage kommen mag, richten. Soweit man nicht Rechte des Staatsbürgers gegen die öffentliche Gewalt, sondern auch Rechte der öffentlichen Gewalt gegen den Staatsbürger annimmt, wird man diese ebenfalls dem Verwaltungszweige zusprechen müssen.

§ 17. Das Zusammenfallen von Partei- und Rechtsfähigkeit als Beweisgrund für die Rechtsfähigkeit der Behörde.

Schon seit langen finden wir in unserem Verwaltungsstreitverfahren die Erscheinung, daß zwei Verwaltungszweige widerstreitende Interessen geltend machen. Ob in diesem Verfahren der Staat oder die Behörde als Partei anzusehen ist,[1] ist in der Literatur bestritten. Georg Jellinek sagt,[2] daß „im verwaltungsgerichtlichen Verfahren niemals die Behörde als solche, sondern stets nur der Staat Prozeßsubjekt sei, wenn auch eine Kompetenz über die andere zu Gericht sitze.[3]) Anderer Ansicht sind insbesondere Schultzenstein und Friedrichs. Ersterer[4]) weist zutreffend (a. a. O.) darauf hin, daß in dieser Frage doch alles darauf hinaus liefe, daß man nur zwischen den beiden Möglichkeiten einer Parteifähigkeit der Behörden oder eines Streites derselben Partei mit sich sei, — wenn der Staat diese Partei — außerdem so, daß derselbe Staat auch noch entscheide, zu wählen habe. Friedrichs[5]) nimmt in gewissen Fällen die Parteifähigkeit der Behörde kraft Amtspflicht an, ohne daß dieser Rechtsfähigkeit zukomme. Entgegengesetzte Interessen und Willensrichtungen anderen gegenüber durchzusetzen suchen, das macht das Wesen der Partei aus. Verschiedene Interessen geltend machen aber können nur verschiedene Gebilde. Es kann daher unmöglich, wie auch Schultzenstein meint, der Staat gleichzeitig in beiden Rollen als Kläger und Beklagter Partei sein, sondern nur die Behörden.

Soweit man die Behörden als parteifähig ansieht, muß diesen auch eine, wenngleich beschränkte Rechtsfähigkeit, zuerkennen. Wenn

---

[1]) Die namentlich von Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht Bd. 1 3. Aufl. S. 149; S. 44 45; S. 153 Anm. 5; Arch. f. öff. Recht Bd. 21 S. 51 Nr. 69 S. 39, Nr. 56 und Zorn Verw. Arch. Bd. 2 S. 100 ff. — Zorn spricht sich gegen die Uebernahme des Parteigedankens aus dem Zivilrecht in das öffentliche Recht schlechthin aus, — vertretene Ansicht, daß der Staat als Träger hoheitlicher Gewalt nicht Partei sein könne, und daß eine Partei im Verwaltungsstreitverfahren genüge, kann als überwunden angesehen werden, vergl. Friedrichs, Verwaltungsrechtspflege S. 566, welcher a. a. O. darauf hinweist, daß das Verwaltungsstreitverfahren eine durch die Art des Verfahrens gekennzeichnete Art der Verwaltungstätigkeit sei und daß daher die Annahme einer Partei unmöglich sei, ferner derselbe Verw. Arch. Bd. 6 S. 400 und a. a. O. § 9. Schultzenstein Verw. Arch. Bd. 12 S. 129. Hatschek § 44/47, Verwaltungsrecht. Loening, Rechtskraft verwaltungsgerichtlicher Urteile. Verw. Arch. Bd. 7 S. 12. Popitz, Der Parteibegriff im preuß. Verwaltungsstreitverfahren, S. 8, 30, 56, 73. Müller, Die Begriffe der Verwaltungsrechtspflege und das Verwaltungsstreitverfahren 1895, S. 31 und 132.

[2]) System der subjektiven öff. Rechte S. 233.

[3]) Ders. Ans. Popitz a. a. O.

[4]) Verw. Archiv Bd. 15, S. 477

[5]) Verw. Rechtspflege S. 598, § 81.

das Verwaltungsstreitverfahren — und dieser Verfahrensart gehört das Rechtschutzverfahren in Steuersachen ebenfalls an — auch nicht ausschließlich der Geltendmachung subjektiver öffentlicher Rechte dient,[1]) so „entfalten die Verwaltungsgerichte doch auf der Grundlage der Realität derselben eine umfassende Tätigkeit".[2]) Es kann also ein großer Teil der Interessen, die in diesem Verfahren geltend gemacht werden, als rechtlich geschützt, als subjektives Recht angesehen werden. Ebenso unmöglich wie es nun ist, daß der Staat subjektive Rechte gegen sich geltend macht, ebenso unmöglich muß es auch sein, daß er Rechte gegen sich selbst hat. Wer imstande ist, Rechte für sich geltend zu machen, muß auch Träger von solchen sein können. Partei- und Rechtsfähigkeit stehen nämlich im innigsten Zusammenhang miteinander. Die Parteifähigkeit ist lediglich die Rechtssubjektivität auf prozeßualem Gebiete. Otto Mayer[3]) sagt in seiner Polemik gegen die Schriftsteller, die eine Parteifähigkeit der Behörde oder des Staates annehmen, „die Parteifähigkeit träfe zusammen mit der Fähigkeit, öffentliche Rechte zu haben, denn Parteifähigkeit bedeute solche Rechte, darin bestünde ihr Wesen". Sonach dürfte es keine Frage sein, daß auch Otto Mayer, wenn er die Parteifähigkeit der Behörde annähme, deren Rechtsfähigkeit bejahen würde. Otto Mayers Ansicht geht aber dahin, daß nur der Staatsbürger und nicht auch der Staat oder dessen Behörden in Bezug auf öffentliche Rechte in den Streitverfahren vor den Verwaltungsgerichten Partei sei, weil nur jener subjektive öffentliche Rechte habe. Wir sind jedoch, wie bereits oben dargelegt, der Auffassung, daß auch der Träger der öffentlichen Gewalt subjektive öffentliche Rechte hat. Aber selbst wenn nur der Staatsbürger subjektive öffentliche Rechte gegen die Staatsgewalt hätte und nicht auch umgekehrt diese gegen jenen, so würde die Frage doch nicht ausgeschaltet sein. Denn Rechtsfähigkeit muß nicht nur derjenige besitzen, der subjektive öffentliche Rechte hat, sondern auch derjenige, gegen den diese gerichtet sind.

§ 18. Die Einheitlichkeit der Staatsgewalt bei Annahme der Rechtsfähigkeit der Behörde.

Bei Annahme der Rechtsfähigkeit der Verwaltungszweige (Behörden) aber würde der Staatsbürger nicht mehrere Staatsgewalten unterstellt sein, sondern nur einer Staatsgewalt, deren Funktionen auf verschiedene Behörden verteilt wären. Auch bei Ablehnung der Rechtsfähigkeit der Behörden würde wohl in den meisten Staaten der Staatsbürger mehreren „Staatsgewalten" unterworfen sein. Denn in einem Bundesstaate üben sowohl Ober- als auch Unterstaat Staatsgewalt aus. Die

---

[1]) Vergl. Tezner, Die Theorien der deutschen Verwaltungsrechtspflege. Verw. Arch. Abschnitt 4 S. 487 und 5 S. 529.

[2]) Tezner a. a. O. S. 516.

[3]) Bd. 1, 3. Aufl. S. 144, Popitz a. a. O. S. 47 sagt sogar weitergehend, daß die herrschende Meinung der Ansicht sei, daß das Verwaltungsstreitverfahren in erster Linie dem Schutze öffentlicher Rechte diene.

gegenseitige Zuständigkeit derselben ist jedoch durch die Verfassung abgegrenzt. Einer Reihe von Selbstverwaltungskörpern, insbesondere den Gebietskörperschaften, hat der Staat zur Erfüllung ihrer Aufgaben öffentliche Gewalt übertragen. Wenn der Einwand,[1]) eine Annahme der Rechtsfähigkeit der Behörde sei deshalb unmöglich, weil durch die Annahme derselben die notwendige Einheitlichkeit der Staatsgewalt zerrissen würde, so müßte auch eine ausdrückliche Verleihung der Rechtsfähigkeit an Organe des Staates unmöglich sein.

Daß dieses aber möglich ist, ist in der Wissenschaft außer Streit. So sagt v. Tuhr:[2]) „Nach dem öffentlichen Recht des Reichs resp. der Bundesstaaten entscheide es sich, ob eine Behörde oder Anstalt als besondere juristische Person oder nur als eine Verwaltungsstelle einer umfassenderen juristischen Person anzusehen sei". Daß innerhalb des Bereichs einer juristischen Person des öffentlichen Rechts wieder für besondere Zwecke Einrichtungen mit besonderer Rechtsfähigkeit gebildet werden können, bemerkt auch Staudinger.[3]) Nur in einem stark zentralisierten Einheitsstaate finden wir die gesamte Staatsgewalt auch ihrer Ausübung nach in derselben Hand. Die Entwicklung des sozialen und wirtschaftlichen Lebens bewegt sich aber vom Zentralismus zum Dezentralismus. Und wohl nur unter dem Einfluß der zentralistischen Ideen, die gerade in der ersten Hälfte und in der Mitte des vorigen Jahrhunders herrschten, dürfte die Lehre von der mangelnden Rechtsfähigkeit der Verwaltungszweige sich Bahn gebrochen haben.

Diese zentralistische Strömung hat jedoch der dezentralistischen Reaktion Platz machen müssen. Heute finden wir im Wirtschaftsleben Aktiengesellschaften, die eine große Zahl gewerblicher Unternehmungen besitzen, diese jedoch nicht selbst betreiben, sondern durch Gesellschaften, die selbst wieder juristische Personen sind. Ja selbst Privatpersonen betreiben heute ihre Unternehmungen in Form von Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die nicht nur eine getrennte Buchführung haben, sondern auch gegeneinander klagen können. Dieser Entwicklungstendenz haben sich der preußischer Staat und unter dem Zwange der Verhältnisse auch das Deutsche Reich angeschlossen, indem sie Gesellschaften mit besonderer juristischer Persönlichkeit gegründet und auf diese ihre erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen übertragen haben, derart, daß sie selbst alle oder den größten Teil der Anteile besitzen. Diese Unternehmungen haben volle Rechtsfähigkeit, auch auf privatrechtlichem Gebiete. Man wird nicht behaupten können, daß lediglich durch die Verleihung der Rechtsfähigkeit an diese Unternehmungen — von dem Falle des Einströmens fremden Kapitals selbstverständlich abgesehen, — die Einheitlichkeit der staatlichen Wirtschaftsführung Schaden genommen hat oder nehmen wird.

---

[1]) Jellinek, Allgemeine Staatslehre S. 561.
[2]) Bd. 1, § 42 Abs. 1 S. 670.
[3]) Staudinger, Kommentar zum bürgerlichen Recht, Vorbem. 7 B 1 a und 2 a vor § 21.

Und so wird man auch nicht sagen können, daß die Einheitlichkeit der Staatsgewalt durch die Annahme einer beschränkten Rechtsfähigkeit der Verwaltungsstellen (Behörden) in Frage gestellt würde. Die Frage dürfte nur sein, ob die beschränkte Rechtsfähigkeit ohne einen besonderen ausdrücklichen Ausspruch des Gesetzes möglich ist, oder ob diese aus der Verwaltungsorganisation und aus Wortlaut, Sinn und Zweck von gesetzlichen Bestimmungen[1]) gefolgen werden kann. Hierfür aber haben wir oben bereits eine Reihe von Gründen angeführt.

§ 19. Die organische Staatslehre zur Frage der Rechtsfähigkeit der Behörde.

Für die Annahme der Rechtssubjektivität der Behörde hat sich in neuester Zeit von den Lehrern des öffentlichen Rechts insbesondere Hugo Preuß in mehreren Abhandlungen eingesetzt. Er sagt:[2]) „Die rechtliche Ueber- und Unterordnung, Rechtsstreitigkeiten über die Kompetenz zwischen Organen desselben Gemeinwesens, die Entscheidung solcher Rechtsstreitigkeiten durch andere Organe eben desselben Gemeinwesens, alle diese Erscheinungen des staatlichen Rechtslebens müssen völlig umfaßlich bleiben, ohne die Erkenntnis der Rechtssubjektivität der Organpersönlichkeit.“[3]) Diese Worte erinnern an die Ausführung, die Schultzenstein zur Begründung der Parteifähigkeit der Behörde macht.[4]) Preuß weißt auf den Unterschied zwischen Organ und Organpersönlichkeit hin. Nur den Personen in Organstellung, nicht den Organen selbst, welche bloß Institutionen seien, komme Rechtssubjektivität zu, sagt er.[5]) Es dürfte jedoch nicht angängig sein, die Rechtssubjektivität lediglich den Trägern des Organswillens, dem Kollegium der Beamten oder den einzelnen Beamten zuzusprechen. Die Rechtssubjektivität muß man der Behörde zuerkennen, wie auch Schultzenstein Friedrichs[6]) u. s. w. eben diese als parteifähig ansehen. Der Einwand Preuß', daß das Organ lediglich eine Institution sei, dürfte abzulehnen sein. Mit demselben Rechte könnte man auch die Annahme der Rechtsfähigkeit der selbständigen Anstalt verwerfen mit der Begründung, diese sei lediglich ein Bestand von persönlichen und sachlichen Mitteln, die Rechtsfähigkeit könne nur den Vorstandsmitgliedern zustehen. Gierke[7]) sagt, „daß es keine juristische Persönlichkeit von Aemtern gebe, und daß diese der gemeinheitlichen Rechtsfähigkeit entbehrten, aber trotzdem Subjekte von Rechten und Pflichten seien. Sie hätten verfassungsmäßige Kompetenzen, die subjektive Rechte in sich schlössen. Diesen

---

[1]) vergl. z. B. § 3 Z. 2 d. Körp. St. G. vom 10. 8. 25 und ferner Hensel. a. a. O. § 9 Abs. 1.

[2]) Ueber die Organpersönlichkeit in Schollers Jahrbuch S. 141.

[3]) Die Vereinbarkeit der einheitlichen Staatspersönlichkeit mit der Persönlichkeit ihrer Organe erkennt auch Kelsen an. a. a. O. S. 534 u. S. 5!4.

[4]) S. 24.

[5]) Ueber Organpersönlichkeit S. 109. Die Unterscheidung von Organ als Institution und den Organträgern bekämpft Kelsen, a. a. O. S. 523 ff.

[6]) S. 24/25.

[7]) Genossenschaftsrecht S. 171.

Teileinheiten der gesellschaftlichen Körper ließe sich eine sozialrechtliche bezw. öffentlich-rechtliche Persönlichkeit nicht absprechen." Auch Hänel[1]) nimmt eine Rechtssubjektivität der Behörde an. Seiner Ansicht nach haben die Behörden auch dem Staate gegenüber Rechte. Das was sie geltend machten, seien, meint er, nicht lediglich Zuständigkeiten.

Abgelehnt wird die Auffassung, die Behörde, das Staatsamt, sei rechtsfähig u. a. insbesondere von Laband, Otto Mayer, Bernatzik und Georg Jellinek.[2]) Daß jedoch eine Reihe von Erscheinungen für die Annahme der Rechtssubjektivität sprechen, erkennen die erstgenannten beiden Rechtslehrer an, so daß Bernatzik[3]) deren Stellung zum Problem als widerspruchsvoll ansieht. Es sagt nämlich Laband,[4]) „daß ein Staatsamt niemals ein Rechtssubjekt sei, daß man es jedoch personifizieren und sich als das dauernde Subjekt von Rechten und Pflichten denken könne". Otto Mayer[5]) meint, daß die Behörden „fast" juristische Persönlichkeit besäßen.

Die Ansicht der genannten Autoren, daß man die Behörden als Träger von Rechten ansehen könne, bezw. daß diese „fast" rechtsfähig seien, bekämpft Bernatzik in seiner Abhandlung „Kritische Studien über den Begriff der juristischen Person und über die juristische Persönlichkeit der Behörde insbesondere",[6]) als eine absurde Konsequenz des Willensdogmas.[7]) Zum Schlusse derselben muß er jedoch selbst einräumen, daß es eine Reihe von Willensträgern (sc. Behörden) gäbe, die eigene „Rechte" auf ihre Kompetenz hätten und dennoch Organ seien, sodaß der scheinbare Widerspruch bestände, daß ein und dasselbe Recht zwei Subjekten zustände und es doch ein und dasselbe Recht bleiben könne, sowie, daß es ein Gebiet gäbe, wo diese scheinbar völlig sich ausschließenden Begriffe „eigenes" und „fremdes" Recht zusammen fielen.[8]) Es bleibe jedoch bei der Regel, daß die Organe eines Gemeinwesens oder einer Anstalt keine eigenen Rechte auf ihre Kompetenz hätten, daß sie nicht Rechts-, sondern nur Willensträger seien". So bekämpft er es denn, daß man auch demjenigen, der ein fremdes Recht im fremden Namen ausübe, wie es die Behörde für den Staat tue, hinsichtlich desselben „berechtigt", „Rechtssubjekt" nenne.[9]) Er sagt: „Die Organe würden alsdann eigene Rechte ausüben, indem sie fremde Rechte ausübten. Beides fiele alsdann zusammen, d. h. der Begriff des Rechtssubjektes würde in dem des Willenssubjektes aufgehen".[9]) Weshalb es jedoch im öffentlichen Recht nicht möglich sein soll, daß in der Ausübung eines fremden

---

[1]) Studien z. deutsch. Staatsrecht 2. (1888) S. 232.
[2]) a. a. O. S. 559 ff.
[3]) a. a. O. S. 212 ff.
[4]) a. a. O. S. 330 ff.
[5]) Theorie des franz. Verw. Rechts 1888 S. 27.
[6]) § 6 und § 7.
[7]) Kelsen a. a. O. S. 600 tritt dieser Kritik zustimmend bei.
[8]) Die Theorie Bernatziks von dem zwischen Staat und Staatsorgan geteilten Recht wird von Kelsen a. a. O. Kap. 24 insbesondere S. 906 ff. bekämpft.
[9]) a. a. O. S. 317.

Rechts gleichzeitig die eines eigenen Rechts liegt, ist jedoch nicht einzusehen. Dies ist auch im Privatrecht möglich. Der Mieter, der die Besitzklagen anstrengt, übt sowohl ein eigenes als auch ein fremdes Recht aus. Wenn dagegen Bernatzik[1]) meint, die Behörden realisierten fremdes Recht, so wird man der Kritik Georg Jellineks[2]) beipflichten müssen, daß „die Vorstellung fremden Rechts wie die der Stellvertretung zwei Personen voraussetze. Die Staatsorgane mit der Ausübung fremden Rechtes betraut denken, hieße eben, diese zu Persönlichkeiten erheben".

§ 20. Das kanonische Recht zur Frage der Rechtsfähigkeit des Kirchenamts.

Zum Schluß mag ein Rechtssystem, daß sich, wenn auch auf dem römisch-rechtlichen Begriffssystem fußend, gesondert und geschieden von dem weltlichen Recht, dem ius civile, entwickelt hat, nämlich das Kanonische Recht, betrachtet werden. Außer Acht gelassen werden sollen dabei die Modifikationen, die es durch die staatliche Gesetzgebung[3]) erfahren hat.[4]) Es soll vielmehr lediglich die auf dem Boden des Corpus und Codex iuris canonici erwachsene Doktrin behandelt werden.

Von einem eigentlichen Rechtssystem des kirchlichen Rechts können wir erst seit Gratian sprechen. Etwa um diese Zeit wurde die Wissenschaft des kanonischen Rechts aus einer Disziplin der Theologie zu einer juristischen Wissenschaft.[5]) Schon bald übernahm das kanonische Recht den Körperschaftsbegriff aus dem römischen Recht.[5]) Die ecclesia wurde zur juristischen Person.[5]) Aber nicht nur die Gesamtkirche, die ecclesia, sehen die Kanonisten als juristische Person an, wie das weltliche Recht die juristische Persönlichkeit nur dem Staate und nicht auch der Behörde zuerkennt, sondern sie erblicken auch in den Organen der Kirche, den kirchlichen Aemtern juristische Personen. Sie haben bereits die Frage aufgeworfen, ob und wie es möglich sei, daß die Kirche aus einer Vielheit von Rechtssubjekten bestehe und zugleich die Einheit der Persönlichkeit der Gesamtkirche gewahrt bleibe. Am klarsten hat Innozenz IV. diese Frage gestellt"[6]). Er sagt, „diejenigen Kleriker, welche auf ihre Pfründe (die Präbende) klagten, klagten im Namen der Präbende selbst. Nach außen hin klagten sie zwar besser „nomine ecclesiae", bei einem Rechtsstreite mit anderen Personen, insbesondere Klerikern, welche die gleichen

---

[1]) Siehe Note 9 Seite 41.

[2]) Subjektive öffentliche Rechte S. 225.

[3]) Bei den heutigen Machtverhältnissen zwischen Kirche und Staat ist die von der Kirche vertretenen Auffassung insoweit praktisch bedeutungslos, als sie nicht von der staatlichen Gesetzgebung anerkannt wird.

[4]) z. B. pr. Ges. vom 20. 6. 1875.

[5]) Sohm, Kirchenrecht 2. Bd. 1923 § 11.

[6]) Vgl. hierzu Bernatzik, Studien § 3 u. Gierke Genossenschaftsrecht § 8.

Rechte wie sie selbst an der Pfründe geltend machten, könnten sie nicht in gleicher Weise „nomine ecclesiae" klagen, da diese (die ecclesia) in gleicher Weise Besitzer aller Pfränden sei und sie, gleichviel wie der Rechtsstreit ausginge, keinerlei Vor- oder Nachteile habe. Nach außen hin würde die spezielle Kirchenpersönlichkeit jedesmal durch die allgemeinere und zuletzt durch die Gesamtkirche vertreten".[1]) So nahm Innocenz denn für ein jedes Amt und eine jede Pfründe zwei oder mehrere Rechtssubjekte an, die Gesamtkirche und eine spezielle Kirche. Dieser Ansicht haben sich die späteren Kanonisten angeschlossen.

Innocenz IV. hat die Frage, wer Träger der kirchenrechtlichen Ansprüche sei, auf dieselbe Weise wie wir in obigen Ausführungen hinsichtlich der steuerrechtlichen Ansprüche zu lösen versucht. Er sieht das kirchliche Amt, die spezielle Kirche, als den Träger der Ansprüche an, wenngleich bei Klagen gegen außenstehende Subjekte (anders als kirchliche Aemter) im Namen der Gesamtkirche geklagt werde. Offenbar sieht er die Gesamtkirche deshalb nicht als den wirklichen Träger der Rechte an, weil sonst die nach dem kanonischen Rechte gegebene Möglichkeit, daß kirchliche Stellen (Aemter und Pfründen) gegen einander klagen, nicht würde erklärt werden können; denn ein solcher Streit wäre sinnlos, wenn nicht auf beiden Seiten verschiedene Persönlichkeiten ständen, sondern nur ein und dieselbe. Und genau so ist es bei öffentlich-rechtlichen Ansprüchen. Deswegen kann der Staat, der als das umfassendste Gebilde mit der Gesamtkirche bei einem Vergleiche in Parallele zu stellen wäre, nicht als Träger öffentlich-rechtlicher Ansprüche angesehen werden, weil bei dieser Annahme die Natur derselben, wenn im Prozesse (Streitverfahren) der Staat steht, nicht erklärt werden könnte. Die Natur dieser Ansprüche kann eben nur dadurch erklärt werden, daß man eine — wenngleich beschränkte — Rechtsfähigkeit der Behörde, des Staatsamtes, des speziellen Staates — um einen in den Vergleich passenden Ausdruck zu gebrauchen — annimmt, unbeschadet der Rechtsfähigkeit des Staates, des Gesamtstaates im Sinne dieses Vergleichs.

Wie da, wo das Kirchenamt einen Anspruch gegen einen Außenstehenden geltend macht, dieser Anspruch als ein Anspruch der Gesamtkirche bezeichnet wird, weil er anders als im obigen Fall letzten Endes zu deren Vorteile geltend gemacht wird, so kann in den Fällen, wo die Behörde einen Anspruch gegen ein anderes Subjekt als eine Behörde desselben Staates geltend macht, — und dies ist weitaus die Mehrzahl der Fälle — sagen: Der Staat sei als Träger dieser Ansprüche anzusehen, während es in Wirklichkeit die Behörde ist.

An der von Innocenz IV. vertretenen Auffassung hält das Kirchenrecht auch heute noch fest. Es sieht nicht lediglich die Gesamtkirche (ecclesia) als juristische Person an, sondern auch ihrem Organismus sich einfügende Stellen, wie vor allem die obenerwähnten Aemter oder

---

[1]) Bernatzik a. a. O.

Pfründen (beneficia). Juristische Persönlichkeit aber bedeutet eben, daß die mit dieser Eigenschaft ausgestatteten Stellen Träger von Rechten und Gegner von Ansprüchen sein, im eigenen Namen und zu eigenem Recht klagen und verklagt werden können, also rechtsfähig sind. So bestimmt Can. 99 cod. iur. can: In ecclesia, praeter personas physicas sunt etiam personae morales, publica auctoritate constitutae, quae distinguntur in personas morales et non collegiales ut ecclesiae, Seminaria beneficia[1]) und can. 100 § 3 a. a. O.: Catholica ecclesia et Apostolica sedes moralis personae rationem habent ex ipso ordinatione divina, und can. 1409: Beneficium ecclesiasticum ens iuridicum[2]) etc.

Die alte Streitfrage des kanonischen Rechts ist also zugunsten der Gesamtkirchen- und Institutionstheorie entschieden. Daß die Gesamtkirchentheorie allein nicht richtig sein kann, „geht schon aus dem einfachen Umstande hervor, daß nach kanonischem Recht zwischen den verschiedenen Gruppen, in welchem das Kirchenvermögen nach seinem jetzigen Stande tatsächlich hervortritt, Vermögensübertragungen und Rechtsgeschäfte aller Art zulässig sind, was doch nur beim Vorhandensein verschiedener Rechtssubjekte möglich ist.“[3]) Daß auch die Gemeindekirchentheorie für das kanonische Recht nicht richtig ist, ergibt sich schon daraus, daß es auch innerhalb der nämlichen Pfarrei, Diözese u. s. w. verschiedene Gruppen von Kirchenvermögen gibt, zwischen denen Rechtsgeschäfte aller Art stattfinden können.“

Nach kanonischem Recht haben also die Gesamtkirche (ecclesia) und deren Stellen oder Organe wie der Apostolische Stuhl u. a. die kirchlichen Aemter, beneficia, juristische Persönlichkeit.[4])

§ 21. Ergebnis.

Die obigen Ausführungen dürften gezeigt haben, daß die Lehre von der mangelnden Rechtsfähigkeit der fiskalischen Stationen und von der mangelnden Rechtsnatur der Ansprüche der Verwaltungszweige gegeneinander auf dem Boden des Privatrechts erwachsen nur für dieses Rechtsgebiet Gültigkeit, jedenfalls aber keine Allgemeingültigkeit beanspruchen kann, und daß dem öffentlichen Recht nur die Annahme der Rechtsfähigkeit der Verwaltungszweige und der Rechtsnatur der Ansprüche der Verwaltungsressorts gegeneinander gerecht werden kann.

In dieser Richtung (Verwerfung dieser pripatrechtlichen Doctrin) bewegt sich die Entwicklung von Wissenschaft, Gesetzgebung und Rechtsprechung des öffentlichen und insbesondere des Steuerrechts.

---

1) vom Verfasser gesperrt.

2) Das kirchliche Amt ist eine juristische Person.

3) Groß, Kirchenrecht § 146.

4) Hierauf weist auch Sägmüller Bd. 2. 1914 hin, für die Unrichtigkeit der Gemeindekirchentheorie führt er a. a. O. an, das die kirchliche Gesetzgebung (and. die weltliche) den Parochianen und Laien keinerlei Verwaltungs- und Verfügungsrecht über Kirchengut eingeräumt habe.

Welche Behörden nun aber eine hinreichende Selbständigkeit besitzen, daß ihnen eine öffentlich-rechtliche Rechtsfähigkeit zugesprochen werden kann, läßt sich ebenso wenig allgemein beantworten, wie z. B. die Frage, welche Behörden zur Vertretung des Reichs oder Staates im Zivilprozeß im Einzelfall befugt sind.

Jedenfalls wird man nicht jede einzelne Behörde oder Staatsstelle (z. B. das Finanzamt oder den Reichsfinanzminister) als steuerlich rechtsfähig ansehen können, sondern nur die ganze Behördenorganisation also kurzum das, was man als Fiskus (z. B. Reichsfinanzfiskus) ansieht.

Lebenslauf.

Am 6. Dezember 1901 wurde ich als Sohn der Eheleute Kreisoberinspektor Karl Raußе und Elisabeth geb. Rochol zu Warendorf in Westfalen geboren. Ich bin katholischer Konfession. Von Ostern 1912 bis Ostern 1921 besuchte ich das humanistische Gymnasium Laurentianum zu Warendorf. Am 5. Februar 1921 erhielt ich das Reifezeugnis dieser Anstalt. Von Ostern 1921 bis Ostern 1924 (6 Semester) lag ich an der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster dem Studium der Rechts- u. Staatswissenschaften ob. Am 6. Juni 1924 bestand ich zu Hamm in Westfalen die erste juristische Prüfung und am 23. Juli 1926 zu Münster die Doktorprüfung.

Allen Mitgliedern der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät zu Münster, deren Vorlesungen ich gehört und an deren Uebungen ich teilgenommen habe, auch an dieser Stelle für das von ihnen Empfangene zu danken, ist mir ein herzliches Bedürfnis. Insbesondere gilt mein Dank den Herren Professoren Dr. Erman, Dr. Jakobi, Dr. Krüger, Dr. Weber und den Herren Privatdozenten Dr. Hallermann und Dr. Mirbt (Göttingen), vor allen aber dem Herrn Professor Dr. Bühler, auf dessen gütige und dankenswerte Anregung diese Arbeit geschrieben ist.

Der Verfasser.